

LE CONTROLE
EN MATIÈRE DE
CONTRIBUTIONS
DIRECTES
EN FRANCE

THÈSE POUR LE DOCTORAT

(SCIENCES POLITIQUES ET ÉCONOMIQUES)

Présentée et soutenue le 12 Juin 1926, à 16 heures

PAR

Raymond CHAMPION

Contrôleur des Contributions directes

Président..... M. GERMAIN-MARTIN, professeur.
Suffragants.... { M. JÈZE, professeur.
 { M. ALLIX, professeur.



PARIS
LIBRAIRIE DES SCIENCES POLITIQUES ET SOCIALES
MARCEL RIVIÈRE, ÉDITEUR
31, Rue Jacob, et 1, Rue Saint-Benoît

1926

THÈSE
POUR LE DOCTORAT

La Faculté n'entend donner aucune approbation ni improbation aux opinions émises dans les thèses ; ces opinions doivent être considérées comme propres à leurs auteurs.

FACULTÉ DE DROIT DE L'UNIVERSITÉ DE PARIS

LE CONTROLE
EN MATIÈRE DE
CONTRIBUTIONS
DIRECTES
EN FRANCE

THÈSE POUR LE DOCTORAT

(SCIENCES POLITIQUES ET ÉCONOMIQUES)

Présentée et soutenue le 12 Juin 1926, à 16 heures

PAR

Raymond CHAMPION

Contrôleur des Contributions directes

Président..... M. GERMAIN-MARTIN, professeur.
Suffragants.... { M. JÈZE, professeur.
 { M. ALLIX, professeur.



PARIS

LIBRAIRIE DES SCIENCES POLITIQUES ET SOCIALES

MARCEL RIVIÈRE, ÉDITEUR

31, Rue Jacob, et 1, Rue Saint-Benoît

—
1926



EXPLICATION DES PRINCIPALES ABRÉVIATIONS EMPLOYÉES

Cass. crim.	Arrêt de la Cour de cassation, chambre criminelle.
Cass. req.	Arrêt de la Cour de cassation, chambre des requêtes.
Circ. ou Inst.	Circulaire ou instruction de la direction générale des Contributions directes.
Circ. ou Inst. Dir. Gén. Enreg. . .	Circulaire ou instruction de la direction générale de l'Enregistrement.
Circ. min. de la Justice	Circulaire du ministre de la Justice.
Cons. d'Et., n° 85.650	Arrêt du Conseil d'Etat, requête n° 85.650.
D. P., 87, 3, 134	<i>Recueil périodique et critique Dalloz</i> , année 1887, 3 ^e partie, page 134.
Dup.	<i>Bulletin des Contributions directes et du Cadastre</i> , publié par l'imprimerie Paul Dupont.
Gaz. Pal., 1924, 2, 350	<i>Gazette du Palais</i> , année 1924, 2 ^e volume, page 350.
Leb.	LEBON, <i>Recueil des arrêts du Conseil d'Etat</i> .
Note D. g.	Note de la direction générale des Contributions directes.
Rec. quest. fisc.	<i>Recueil des Questions fiscales</i> (collection des juriscenseurs).
Rép. min.	Réponse du ministre à une question écrite.
Rev. Pol. et Parl.	<i>Revue Politique et Parlementaire</i> .
Rev. Sc. et Lég. fin.	<i>Revue de Science et de Législation financière</i> .
S., 86, 3, 125	SIREY, <i>Recueil général des Lois et Arrêts</i> , année 1886, 3 ^e partie, page 125.

LE CONTROLE

EN MATIÈRE DE

CONTRIBUTIONS DIRECTES

EN FRANCE

AVANT-PROPOS

Avant d'entreprendre l'étude du *contrôle en matière de contributions directes en France*, il nous paraît utile de délimiter notre sujet et d'indiquer rapidement dans quel esprit nous en abordons l'examen.

Par contrôle, nous entendons l'*ensemble des opérations qui ont pour objet la détermination exacte des faits et situations qui constituent la base de l'impôt*. D'autre part, nous n'envisageons que les contributions directes au sens administratif du mot, c'est-à-dire les impôts et taxes qui sont perçus par voie de rôle nominatif : contribution foncière, impositions locales, taxes assimilées, impôts cédu-
laire*l*aires institués en 1917 et impôt général sur le revenu.

Ayant ainsi précisé l'objet de notre travail, il nous apparaît que, pour saisir toute l'importance et la complexité du problème du contrôle fiscal, il est nécessaire de ne pas le considérer isolément, mais de le situer en quelque sorte à sa véritable place, parmi les phénomènes qui dominent actuellement toute la vie économique et financière du pays. A un autre point de vue, il nous semble possible et intéressant de dégager les règles générales et les principes aux-

quels peuvent être rattachées les diverses solutions positives.

Pour répondre à ces préoccupations, nous chercherons à analyser dans quelques développements préliminaires les intérêts, les aspects divers et les solutions possibles de la question. Ensuite, nous montrerons comment est organisé le contrôle en France, tant en ce qui concerne les contributions et taxes se rattachant à l'ancien système, que les impôts sur les revenus. Dans cet exposé, nous nous efforcerons d'indiquer avec précision, pour les différents cas particuliers, les solutions résultant des lois et des instructions les plus récentes et, en même temps, de les rattacher aux principes généraux, notre intention étant de lier intimement la théorie et la pratique.

TITRE PRÉLIMINAIRE

**Généralités sur le contrôle
des Contributions directes**

CHAPITRE PREMIER

L'IMPORTANCE DE LA QUESTION DU CONTROLE EN MATIÈRE D'IMPOTS DIRECTS

SOMMAIRE. — Position de la question, n° 1.

I. — *Le but du contrôle fiscal*, n° 2.

II. — *Les différents aspects du problème du contrôle fiscal*, n° 3 ; politique, n° 4 ; économique, n° 5 ; social, n° 6 ; juridique, n° 7 ; financier, n° 8.

III. — *L'importance du contrôle relativement aux divers types d'impôts directs*, n° 9 ; impôt de répartition et impôt de quotité, n° 10 ; impôt réel et impôt personnel, n° 11 ; impôt proportionnel et impôt progressif, n° 12 ; impôt établi par voie de taxation administrative et impôt établi d'après la déclaration du contribuable, n° 13.

IV. — *Influence des circonstances actuelles sur le contrôle en matière d'impôts directs*. — Conséquence de l'adoption de systèmes d'impôts sur des situations de fortune ou d'affaires, n°s 14 et 15 ; répercussion de la nécessité de trouver des ressources fiscales importantes, n° 16 ; au point de vue politique, n° 17 ; économique, n°s 18 à 22 ; juridique, n° 23.

Conclusion, n° 24.

1. — Depuis plusieurs années, la question du contrôle fiscal s'impose à l'attention du public. Personne, à l'heure actuelle, ne saurait en nier l'importance. Cette importance réside, non seulement dans le but même du contrôle, qui est d'assurer l'exactitude dans l'établissement de l'impôt, mais encore dans le grand nombre et la complexité des problèmes qu'il soulève, *problèmes politiques, problèmes*

économiques, problèmes juridiques, problèmes sociaux, problèmes financiers.

Certes, l'organisation du contrôle fiscal n'apparaît pas comme devant être, toujours au même degré, la préoccupation essentielle du législateur, quel que soit le régime d'impôts considéré. Son importance varie suivant le caractère de l'impôt qu'il s'agit de percevoir, et même suivant la psychologie collective des contribuables que l'on veut atteindre. Mais il n'est jamais possible d'en faire complètement abstraction, même pour l'établissement des impôts réels les plus simples, et il semble bien, à l'opposé, que, pour les systèmes modernes auxquels la plupart des grands pays ont eu recours, l'existence d'un contrôle sévère soit une condition nécessaire de viabilité.

I. — LE BUT DU CONTROLE FISCAL. — 2. — *Le but et la raison d'être du contrôle fiscal, c'est la recherche de l'exactitude dans les bases de taxation.*

Pour que l'impôt soit *juste, certain et efficace*, il faut que le contrôle soit bien organisé. En effet, si la détermination des bases d'imposition est imparfaite, s'il existe des lacunes dans la recherche de la matière imposable, même en dehors de tout privilège octroyé par la puissance publique, la justice dans l'impôt ne peut être que théorique. De même, si le contrôle est insuffisant et laisse place à la fraude, l'Etat ne peut apprécier d'une façon certaine les recettes que lui assurera l'impôt ; sa richesse ou sa pauvreté dépendent de la façon dont est faite la recherche de la matière imposable, de l'habileté ou de la maladresse des fraudeurs ou même simplement de leur timidité ou de leur audace. Enfin, au point de vue du rendement, l'importance de l'organisation du contrôle est double. S'il est inexistant, bien des impôts n'entreront pas dans les caisses du Trésor ; s'il est mal organisé, il coûtera peut-être plus qu'il ne rapportera.

II. — LES DIFFÉRENTS ASPECTS DU PROBLÈME DU CONTROLE FISCAL. — 3. — Ce contrôle, qui, par son but même, nous

apparaît comme nécessaire, il faut le réaliser dans une société humaine organisée, c'est-à-dire dans un milieu politique, économique et social. On doit, pour cela, créer de nouvelles règles juridiques. Sur le problème financier viennent, par suite, se greffer des problèmes nouveaux.

4. — Considérons tout d'abord l'aspect *politique* de la question.

Le point le plus important est d'éviter l'arbitraire dans l'exercice du pouvoir de contrôle. Les organes qui en sont dotés se trouvent en présence de principes préétablis, tels que l'égalité et la liberté. Ces principes doivent être respectés. Pas de favoritisme, surtout à craindre lorsque les agents chargés du contrôle fiscal sont élus ou sont sous la dépendance trop immédiate des élus politiques des contribuables ! C'est là l'écueil pour une administration démocratique (1). Pas d'inquisition inutilement tracassière, qui serait contraire à la liberté ! Il y a une mesure à observer, une moyenne à établir. Il faut aux organes chargés du contrôle fiscal des pouvoirs suffisants pour que leur besogne puisse être efficace. Il faut, d'autre part, que les actes permis aux représentants du fisc et les obligations imposées aux contribuables ne viennent pas constituer une entrave intolérable à la liberté de ces derniers. C'est là le problème le plus délicat et nous verrons, dans la suite de notre étude, que la solution n'est pas encore trouvée. « *L'humanité doit cependant, dit M. Seligman, apprendre à combiner, tout au moins dans les questions fiscales, les grands principes de liberté et d'efficacité* (2). »

5. — Quant à l'importance, au point de vue *économique*, de la question du contrôle fiscal, elle est reconnue depuis longtemps. Elle n'avait pas échappé, dans l'ancienne

• (1) Voir SELIGMAN, *Essais sur l'impôt*, édition française 1914, t. II, ch. XIII, Importance de la précision dans les impositions. — Voir aussi RIBOT, séance du Sénat du 17 février 1914 (*J. O.*, déb. parl., Sénat, p. 1691).

(2) SELIGMAN, *op. cit.*, t. II, ch. XIII.

France, aux intendants et aux contrôleurs généraux des Finances qui, dans leur correspondance, dénoncent fréquemment les effets désastreux d'une mauvaise répartition des impôts directs, en particulier de la taille, sur la prospérité du pays (3).

La complexité des problèmes économiques soulevés par l'organisation du contrôle fiscal n'a d'ailleurs fait que croître depuis cette époque. La transformation de l'économie générale des sociétés, accompagnée de la transformation des régimes d'impôts, a nécessité un renforcement, en même temps qu'une spécialisation et une adaptation plus étroites du contrôle. « *Dans la société industrielle complexe d'aujourd'hui, avec son mécanisme délicat et ses subtiles relations mutuelles de toutes sortes, on a besoin d'un instrument d'imposition beaucoup plus raffiné qu'autrefois...* » (4). » A chaque instant, le contrôle fiscal doit être appliqué à des entreprises industrielles, commerciales ou agricoles. Pour qu'il soit efficace, il faut qu'il tienne compte des règles et des habitudes traditionnelles de ces entreprises. Il doit, d'autre part, se plier à certaines nécessités, sous peine de fausser le mécanisme de l'organisation économique et de devenir une entrave à la production (5).

Nous aurons l'occasion d'insister sur ce point, lorsque, dans ce même chapitre, nous étudierons l'accroissement considérable de l'importance du contrôle qui s'est mani-

(3) Voir notamment les textes cités par M. Marion dans son ouvrage sur *Les Impôts directs sous l'ancien régime, particulièrement au XVIII^e siècle*, texte 36, *Mémoire sur la taille envoyé aux intendants par le contrôleur général Orry*, février 1732 ; texte 47, *Instruction de Chauvelin, intendant d'Amiens, aux commissaires des tailles sur l'établissement de la taille proportionnelle* (31 octobre 1744).

(4) SELIGMAN, *op. cit.*, t. II, ch. XIII.

(5) Cette idée est mise en lumière par le professeur Wagner : « Avec la spécialisation des impôts, produit nécessaire du développement de l'économie publique et en particulier de la division du travail et de la propriété, et avec la complication croissante des institutions relatives à l'imposition, les contrôles doivent nécessairement aussi, de plus en plus, se compliquer et s'adapter aux variations des conditions économiques et techniques ; l'expérience montre la nécessité de cette évolution. » (*Science des Finances*, t. II, livre V, ch. v, section II, sous-section III, § 338.)

festé à la suite de l'adoption, par la plupart des pays, d'impôts assis sur des situations de fortune et d'affaires, et nous verrons dans tout le cours de notre travail comment le contrôle fiscal doit, à tout instant, s'adapter à des situations économiques diverses, pour qu'il n'y ait pas divorce entre ses méthodes et les réalités auxquelles elles doivent s'appliquer.

6. — L'organisation du contrôle fiscal apparaît encore dans bien des cas comme un problème d'ordre *social*. En effet, sans un contrôle efficace, les gros capitalistes, qui sont le mieux outillés en vue de la fraude, en même temps que ceux auxquels elle offre le maximum de gain pour le minimum de risques, réussiront à esquiver les charges qui leur incombent et à les rejeter sur les moyens et petits contribuables qui, bien souvent, sont déjà surchargés par ailleurs.

D'autre part, l'organisation du contrôle fiscal subit l'action du milieu social dans lequel ce contrôle devra jouer. Des exemples tirés de l'histoire financière de tous les pays montrent que la législation et la réglementation doivent s'adapter au caractère et aux habitudes des contribuables. C'est pourquoi, d'ailleurs, elles varient suivant les pays et suivant les impôts.

7. — L'aspect *juridique* du problème du contrôle fiscal n'échappe pas non plus à l'analyse. Tout d'abord, le législateur doit, pour établir un système de contrôle en matière fiscale, édicter de nouvelles règles juridiques spéciales qui font naître des pouvoirs au profit des organes administratifs et des obligations à la charge des assujettis. Ces règles juridiques doivent, autant que possible, s'adapter à celles qui sont déjà en vigueur dans le domaine du droit civil, du droit commercial et du droit fiscal. Mais il arrive parfois que, pour assurer à l'action des organes de contrôle une plus grande efficacité, les lois fiscales introduisent, dans les diverses branches du droit, des modifications et même des innovations. Nous en citerons des exemples lorsque nous

aborderons l'étude du renforcement du contrôle fiscal dans les pays qui ont adopté récemment des impôts assis sur les revenus.

8. — Nous venons de voir, tour à tour, les aspects politique, économique, social et juridique de la question que nous nous proposons d'étudier. Mais il reste bien certain que le contrôle relève avant tout de la *technique fiscale*. Il doit, selon la formule du professeur Wagner, « *restreindre la fraude et la supprimer dans la mesure du possible* » (6). C'est un moyen de faire naître au profit du Trésor toutes les créances qui résultent de l'application des lois d'impôts.

En tant qu'instrument de rendement fiscal, il doit satisfaire à un certain nombre de conditions. Il doit, tout d'abord, être assez général pour englober « *tous ceux qui peuvent se trouver dans la situation de commettre, au point de vue fiscal, des actes contraires au droit* » (7). Il doit, d'autre part, être assez actif pour saisir le sujet de l'impôt au moment où celui-ci est encore maître de la matière imposable. En effet, si les agents du contrôle n'arrivent à déterminer quel est le redevable d'une taxe ou d'une contribution que longtemps après le fait générateur de l'obligation à l'impôt, il peut se faire que la perception soit devenue impossible, et alors les organes administratifs auront été mis en branle en pure perte et l'opération se soldera par un déficit, les frais d'assiette et de recouvrement étant supérieurs à la somme effectivement encaissée. En tous cas, l'organisation du contrôle fiscal doit être conçue et réalisée de façon à éviter les pertes de temps et les multiplications d'emplois qui grèveraient le budget d'une lourde charge. La nécessité d'un contrôle fiscal rapide peut se trouver, d'ailleurs, renforcée par certaines circonstances économiques, telles que la dépréciation de la monnaie, car la dépréciation de l'unité monétaire joue dans le sens d'une atténuation du taux de l'impôt, et il importe, pour que

(6) WAGNER, *op. cit.*, § 339, p. 481.

(7) VON MYRBACH RHEINFELD, *Précis de Droit financier*, édition française, 1910, § 91, p. 335.

cette atténuation ne soit pas trop sensible, que l'impôt soit établi et recouvré dans des délais aussi courts que possible (8).

III. — L'IMPORTANCE DU CONTRÔLE RELATIVEMENT AUX DIVERS TYPES D'IMPÔTS DIRECTS. — 9. — Nous avons jusqu'à maintenant étudié l'importance que revêt le contrôle fiscal, tant par son but que par les problèmes qu'il soulève, sans nous préoccuper du caractère de l'impôt qu'il s'agit d'asseoir. Cependant, la nécessité et l'importance du contrôle sont étroitement liées aux caractères du système fiscal et varient avec eux. Nous allons envisager successivement les diverses catégories d'impôts directs et nous constaterons qu'à ces catégories correspondent des degrés différents dans l'importance relative du contrôle.

10. — Considérons tout d'abord la division classique des impôts suivant leur mode d'assiette en impôts de *répartition* et impôts de *quotité*. Pour l'impôt de répartition, le contingent est fixé à l'avance et il est couvert dans tous les cas par l'ensemble des contribuables. Si les uns échappent, leur part contributive retombe sur les autres. Dès lors, si un contrôle rigoureux des bases d'imposition est nécessaire pour assurer une égale répartition des charges entre tous les citoyens, son importance au point de vue du rendement fiscal est absolument nulle.

Il en va tout autrement avec l'impôt de quotité. Là, non seulement le contrôle aura pour effet de sauvegarder le principe de la justice fiscale, mais encore le total de la recette dépendra étroitement de l'activité des agents qui en seront chargés et de l'efficacité de leurs méthodes.

11. — Considérons maintenant l'*objet* de l'impôt. Le contrôle a-t-il la même importance lorsqu'il s'agit d'*impôts réels* que lorsqu'il s'agit d'*impôts personnels* ?

(8) Cf. GERMAIN-MARTIN, *Les Finances publiques de la France et la Fortune privée* (1914-1925), p. 221.

L'impôt personnel tient compte d'éléments très divers : situation de fortune, situation de famille, domicile, charges diverses, etc., et nécessite par conséquent la recherche et la vérification de nombreux renseignements. Au contraire, la base de l'impôt réel est plus étroitement délimitée et dès lors exige moins d'activité de la part des organes de taxation. Il en résulte que l'importance du contrôle est moindre dans un système d'impôts réels que dans un système d'impôts personnels. D'ailleurs, même en ce qui concerne uniquement l'impôt réel, il y aurait encore à faire des distinctions. L'impôt réel peut porter soit sur des objets matériels, tangibles, soit sur des situations d'affaires bien déterminées, par exemple sur les résultats d'une exploitation industrielle, commerciale ou agricole. Il y a des degrés dans la réalité suivant que l'on envisage un objet sans aucun rapport avec le sujet de l'impôt ou une part plus ou moins grande de l'activité de ce dernier. Il y a aussi des degrés correspondants dans l'importance et dans la nécessité du contrôle. La constatation de l'existence d'un objet corporel, d'une voiture ou d'un piano, par exemple, l'évaluation administrative en capital ou en revenu d'une maison donnée, la vérification de la comptabilité et des résultats d'une entreprise constituent trois actes relevant du contrôle réel ; mais il est bien évident que la difficulté et l'importance diffèrent considérablement de l'un à l'autre.

12. — De même, le *taux* de l'impôt a une grande influence sur la nécessité du contrôle. Cette influence ne se manifeste d'ailleurs pas de la même façon suivant que l'impôt est *proportionnel* ou *progressif*.

Le but de l'impôt progressif est de rejeter sur les contribuables les plus fortunés une partie des dépenses publiques que les classes pauvres ne pourraient pas supporter. Il a pour effet d'enfler, de façon parfois considérable, les cotisations réclamées aux individus dont les bases d'imposition dépassent une certaine limite. Par suite, ceux-ci sont fortement tentés de chercher à échapper à la taxation par

la dissimulation et la fraude, et cela d'autant plus que le taux sera plus élevé et la progression plus accentuée. Comme ces contribuables sont en même temps ceux auxquels la fraude est le plus facile, soit parce que la composition de leur patrimoine s'y prête, soit parce qu'ils disposent de moyens puissants d'évasion, ils ont à y gagner beaucoup, tout en risquant relativement peu. S'ils réussissent à tromper le fisc, non seulement le rendement fiscal est diminué, mais encore toute l'action sociale du législateur est mise en échec.

Il faut d'ailleurs remarquer que, même sous le régime de la proportionnalité, les choses se passent de façon analogue lorsque le taux est très élevé. Un taux élevé est toujours une prime à la fraude, lorsque celle-ci n'est pas rendue impossible par un contrôle fiscal sévère.

13. — Il nous reste à examiner la question de l'importance du contrôle fiscal en fonction de la manière dont sont déterminées les bases de la taxation. L'autorité publique peut, ou bien confier à des organes spéciaux la tâche de rechercher et d'évaluer la matière imposable en dehors de toute intervention du contribuable intéressé, ou bien inviter ce contribuable à faire connaître lui-même, soit facultativement, soit obligatoirement, les faits et les chiffres d'après lesquels il croit devoir être imposé. Dans le premier cas, il y a *constatation et évaluation administratives*; dans le second, il y a *déclaration du contribuable*.

Le problème du contrôle ne se pose pas de la même façon dans ces deux hypothèses.

Dans la première, l'organe contrôlant doit rechercher lui-même tout fait susceptible de motiver une imposition et ensuite en déterminer le quantum. Il n'a pas de point de départ fixe, pas de base de discussion; mais, par cela même, il ne risque pas d'être abusé par les allégations de l'intéressé.

Dans la seconde hypothèse, la situation n'est plus la même, le fisc a en sa possession un document initial, la déclaration du contribuable. Ce document, pourra-t-il

l'accepter tel quel et le tenir pour véridique ? Non, car l'intérêt individuel se trouve ici en conflit avec l'intérêt général et, ainsi que le constate le professeur von Myrbach Rheinfeld, « souvent il l'emporte sur le sentiment de la légalité et sur le bon vouloir de consentir des sacrifices pour la collectivité ; on agit donc souvent d'une façon contraire au droit, et le cas serait encore beaucoup plus fréquent si la puissance publique ne prenait pas des mesures énergiques pour prévenir les actes illicites et pour les punir lorsqu'ils se sont produits » (9). Par suite, le fisc ne doit considérer la déclaration que comme une sorte d'évaluation provisoire à laquelle il applique son contrôle. Pour que ce contrôle soit efficace, pour qu'on puisse opposer au contribuable, dans la discussion qui s'institue, des arguments et des faits précis, il faut exercer, en tout temps, sur les sujets passibles de l'impôt une véritable surveillance.

IV. — INFLUENCE DES CIRCONSTANCES ACTUELLES SUR LE CONTROLE EN MATIÈRE D'IMPÔTS DIRECTS. — **14.** — L'analyse que nous venons de faire va nous permettre de comprendre pourquoi la question du contrôle a pris, en ces dernières années, une place considérable dans les législations fiscales et tout particulièrement dans les systèmes d'impôts directs des différents pays.

La fin du xix^e siècle et le commencement du xx^e ont été marqués par l'introduction, dans un grand nombre de pays, d'impôts directs établis sur des situations de fortune ou d'affaires et, en même temps, par un grand progrès du principe de la personnalité dans l'impôt. Ces nouveaux impôts, très compliqués, exigent la recherche de multiples éléments et, par cela même, nécessitent l'organisation d'un contrôle étendu et sévère. Par ailleurs, les circonstances qui ont motivé leur création ou leur extension ont encore accru cette nécessité, à tel point que l'existence de certains systèmes fiscaux est, en quelque sorte, conditionnée

(9) VON MYRBACH RHEINFELD, *op. cit.*, § 91, p. 335.

par la possibilité d'établir et de faire fonctionner un contrôle.

15. — En effet, de tels impôts revêtent généralement deux des caractères que nous avons déjà examinés : ils sont progressifs et établis d'après la déclaration du contribuable ou de certains tiers, et tout ce que nous avons noté, au cours des développements qui précèdent, leur est applicable. En outre, les charges énormes qui pèsent sur les budgets modernes, du fait des dépenses sociales, militaires, et surtout des guerres, ont entraîné très vite l'adoption de taux exorbitants. De plus, ces impôts doivent être appliqués dans des pays où la fraude envers le fisc a trouvé parfois des défenseurs parmi des personnages jouissant d'une grande influence sur l'opinion publique et où, d'autre part, la moralité collective et l'esprit civique ont subi, à la suite des guerres, un recul appréciable. Enfin, le plus souvent, ils encourent la défaveur qui frappe habituellement les impôts nouveaux, dont ils ont d'ailleurs tous les défauts : manque de souplesse des textes législatifs, inexpérience des administrations chargées de l'assiette, ignorance et mauvais vouloir des contribuables.

Toutes ces raisons combinées ont fait que la nécessité est apparue inéluctable de créer un contrôle fort et efficace pour assurer l'application de la volonté du législateur, et il semble bien, dans certains pays, que si un tel contrôle ne peut pas s'acclimater, il faudra renoncer à certaines catégories d'impôts. En effet, si la fraude et l'évasion fiscale ne peuvent être enrayerées, le système apparaîtra nécessairement comme portant en soi un principe d'inégalité, et c'est là un vice mortel (10).

(10) C'est ce que prévoyait M. Jèze en 1912, lorsqu'il écrivait, à propos de l'impôt sur le revenu : « La solution du problème dépend de la possibilité de faire fonctionner dans le pays des procédés rigoureux de contrôle. » (*Traité de la Science des Finances*, 5^e éd. 1911, p. 696.) — Remarquons qu'il y a là une illustration saisissante de la thèse du professeur Wagner : « la technique fiscale présente à l'administration des impôts des desiderata de la réalisation desquels dépend parfois la pos-

16. — Ce qui, par ailleurs, a contribué puissamment à rendre manifeste l'importance primordiale d'une bonne organisation du contrôle des impôts, c'est que le problème fiscal, en s'installant brutalement à la place d'honneur parmi les préoccupations actuelles, a mis en évidence ses aspects divers, que nous avons étudiés au cours de ce chapitre, et a soulevé, par ricochet, toutes sortes de questions nouvelles dans l'ordre politique, dans l'ordre économique et dans l'ordre juridique.

17. — Au point de vue *politique* d'abord, on a crié à l'arbitraire quand on a connu les pouvoirs considérables accordés aux agents du fisc, et il est vrai que de nombreuses dispositions législatives et réglementaires sont venues restreindre la liberté des individus en leur imposant ou en leur défendant de faire certains actes. En outre, ainsi que nous l'avons déjà indiqué, on a ressenti vivement la crainte, à certains moments, dans les pays démocratiques, notamment en France et aux Etats-Unis, que le contrôle fiscal devienne une arme politique entre les mains des gouvernements et des partis. (*Supra*, n° 4.)

18. — Mais, c'est surtout en matière *économique* que les questions soulevées par l'organisation du contrôle fiscal sont intéressantes à étudier. Il a fallu, en effet, chercher les moyens de contrôler de façon efficace les résultats des entreprises industrielles, commerciales, agricoles, sans accabler les entrepreneurs sous un pesant formalisme. Les méthodes de contrôle ont dû s'adapter, autant que possible, aux conditions d'exploitation, par exemple en ce qui concerne l'utilisation de la comptabilité et des bilans et, plus spécialement, le calcul des amortissements et l'évaluation des stocks.

D'ailleurs, on peut dire qu'à ce point de vue il y a eu

sibilité d'application pratique, et, en règle générale, le rendement ou la valeur d'une classe d'impôts ou d'un mode d'organisation d'un impôt déterminé. » (*Op. cit.*, t. II, Théorie de l'imposition, ch. v, § 293, p. 418.)

très souvent action et réaction de l'organisation des entreprises sur les méthodes du contrôle fiscal et des méthodes du contrôle fiscal sur l'organisation des entreprises. Ainsi, bien des commerçants et des industriels ont dû s'astreindre à tenir une comptabilité régulière, alors qu'autrefois ils ne possédaient sur la marche de leur exploitation et ses résultats que des renseignements incomplets et approximatifs. De même, bien souvent, à l'intérieur de l'entreprise, l'organisation comptable a été modifiée de façon à mettre les documents en conformité avec la doctrine des administrations fiscales. Enfin, il n'est pas niable que les mesures de contrôle spécialement appliquées aux valeurs mobilières, aux sociétés par actions et aux établissements de crédit ont une influence certaine sur l'économie générale des pays qui les ont adoptées.

19. — Il faut d'ailleurs bien remarquer qu'inversement *le milieu économique conditionne l'exercice et l'évolution du contrôle fiscal*. La crise économique, conséquence de la guerre, qui a plus ou moins affecté tous les pays, a agi fortement sur l'organisation du contrôle, soit qu'elle nécessitât l'adoption de dispositions et de méthodes nouvelles, soit qu'elle vînt entraver l'application des mesures qui avaient été prévues pour une période normale, soit enfin qu'elle obligeât le législateur à renoncer à certains renforcements du contrôle qui, envisagés du seul point de vue du rendement fiscal, pouvaient paraître légitimes et nécessaires.

20. — Tout d'abord, les pays dont l'unité monétaire a subi une profonde dépréciation ont été conduits par les événements à chercher à accélérer le plus possible la rentrée de leurs impôts, et, par suite, à rendre plus efficace et plus rapide le contrôle des bases de taxation. En effet, d'une part, en période d'instabilité monétaire les principaux bénéficiaires sont des spéculateurs et des intermédiaires, « c'est-à-dire tous ceux qui trouvent dans les différences de

valeurs des gains immédiats » (11). Or, ce sont précisément les bénéfices de cette sorte qui échappent le plus facilement aux investigations du fisc. Il est donc nécessaire que celui-ci soit mieux armé à l'égard de ces contribuables, surtout lorsqu'ils sont très nombreux. D'autre part, la période de chaos économique qui a succédé à la guerre a été marquée par une sorte d'affaissement de la moralité, et la fraude fiscale, que l'opinion populaire a déjà tendance en temps normal à considérer comme péché véniel, s'est considérablement généralisée et accrue. Enfin, la dépréciation monétaire dans les pays où elle est très accentuée, joue dans le sens d'une atténuation du taux réel de l'impôt. Le contribuable qui paie l'impôt d'après son revenu ou d'après son capital, si la vérification est tardive et s'il bénéficie encore d'un délai de paiement, acquittera sa contribution en une monnaie plus faible que celle qui a servi à chiffrer la base même de l'imposition. C'est grâce à ce mécanisme qu'en Allemagne les redevables de l'« Einkommensteuer » ont supporté facilement la charge de taux très élevés, et pourtant, en vertu des articles 42 et 42 *a* de la loi du 20 décembre 1921, le paiement de cet impôt devait se faire par acomptes trimestriels avant toute fixation du revenu imposable pour l'année courante. Au contraire, les salariés passibles du « Lohnsteuer », qui acquittaient la taxe par apposition de timbres mobiles sur une carte au moment de chaque paiement, n'ont pas bénéficié de cet amenuisement de l'impôt, et pour eux la charge a été beaucoup plus lourde.

De cet exemple, on peut conclure qu'en France, si l'instabilité du franc devait persister, il faudrait nécessairement recourir à des réformes susceptibles d'accélérer le contrôle des bases de taxation, et, en même temps, modifier les règles suivies pour le recouvrement de l'impôt.

(11) GERMAIN-MARTIN, *Les Finances publiques de la France et la Fortune privée* (1914-1925), p. 220.

21. — En effet, en notre matière, les lois organiques, qui ont été étudiées et votées pour être appliquées en période normale, ne sont plus adaptées à la réalité que crée la désorganisation économique. En particulier, lorsqu'il s'agit d'établir les impôts directs qui frappent l'industrie et le commerce d'après les bénéfices réalisés, il est nécessaire de tenir compte des répercussions de l'inflation sur les différents postes du bilan, pour le calcul des amortissements, pour l'évaluation des stocks, pour la fixation des diverses réserves et provisions libres d'impôt. Le commerçant et l'industriel avisés adaptent leurs procédés comptables à la nouvelle situation qui leur est faite par l'instabilité de l'unité monétaire et la menace constante de crises économiques très graves. Le fisc doit, lui aussi, assouplir ses méthodes de taxation. On l'a bien vu en Allemagne, où une loi du 20 mars 1923 (« Geldentwertungsgesetz ») modifiant la loi organique de l'« Einkommensteuer » est venue permettre aux chefs d'entreprise de tenir compte de la dépréciation monétaire dans l'inscription au bilan fiscal (« Steuerbilanz ») des objets formant le capital de l'entreprise et dans le décompte des amortissements, et même de constituer des réserves libres d'impôt suffisamment élevées pour couvrir les dépenses relatives au renouvellement de l'outillage.

22. — Bien plus, les circonstances économiques et financières sont parfois telles qu'elles incitent le législateur à adopter certaines mesures susceptibles de rendre inefficace tout contrôle fiscal rigoureux ou encore qu'elles l'empêchent d'accomplir des réformes qui feraient disparaître des inégalités scandaleuses, et, en même temps, augmenteraient de beaucoup le rendement des impôts. C'est ainsi, d'une part, qu'il a été accordé en France sous la pression des difficultés de trésorerie, aux porteurs de certaines valeurs du Trésor, des exonérations qui, pratiquement, rendent impossible toute vérification d'ensemble des déclarations souscrites pour l'impôt général sur le revenu. D'autre part, une des raisons qui s'opposent à la

réforme de l'impôt sur les bénéfices agricoles et à l'extension des droits d'investigation dans les banques des agents des régies financières pourrait bien être la préoccupation d'intégrer l'agriculture dans la vie économique du pays par l'intermédiaire des banques, qui draineraient les gains des cultivateurs pour les apporter à la Trésorerie sous forme de bons de la Défense nationale (12).

23. — Tout ce renforcement et cet aménagement du contrôle fiscal, à notre époque, ne sont pas sans avoir une répercussion sensible dans le domaine *juridique*. Autrefois, la loi fiscale se pliait aux prescriptions des lois civiles, commerciales et pénales. Peu à peu, elle est arrivée à s'en dégager et, dans ces dernières années, en de très fréquentes occasions, le législateur fiscal a empiété sur le domaine du droit civil, du droit commercial ou du droit pénal, pour en modifier certaines règles, en rajeunir certaines autres ou même en édicter de toutes nouvelles.

Il nous suffira de citer quelques exemples empruntés à l'étude de la législation française et des débats parlementaires qui ont précédé le vote des dernières lois de finances.

Tout d'abord, en ce qui concerne le *droit civil*, diverses propositions ont été présentées, qui, en vue de renforcer les pouvoirs de contrôle des agents des régies financières, tendaient à modifier les règles relatives à la vocation héréditaire (13). Une disposition a été votée qui impose aux bénéficiaires d'une succession ou d'un legs l'obligation de solliciter l'envoi en possession par ordonnance du tribunal pour tous les biens existant à l'étranger (14). De même, le législateur fiscal a refusé d'étendre à sa

(12) GERMAIN-MARTIN, *op. cit.*, pp. 353 et 354.

(13) Projet Charles Dumont (1910) ; projet de budget de 1925 (articles 63 et 67, adoptés par la Chambre) ; proposition Palmade, adoptée par la Commission des Finances et repoussée par la Chambre le 12 février 1926 (deuxième séance).

(14) Loi du 13 juillet 1925, art. 52.

matière certaines des conséquences qui logiquement découlent des principes du droit civil. C'est ainsi qu'il a apporté des limitations à la règle de solidarité active en ce qui concerne les comptes joints (15), et qu'il a prévu un régime spécial pour l'imposition des marchands de biens immobiliers, qu'il assimile à des commerçants, alors que les opérations faites sur les immeubles sont en droit purement civiles (16).

Au point de vue du *droit commercial*, les lois fiscales de 1917 et de 1920 ont rajeuni les articles du Code relatifs aux livres de commerce, qui étaient un peu tombés en désuétude. La loi du 18 mars 1919 qui crée le registre du commerce, et celle du 31 décembre 1921 qui, par ses articles 7 à 10, institue la carte de commerce pour certaines catégories de commerçants, répondent, pour une part, à des préoccupations d'ordre fiscal. En ce qui concerne les propositions dues à l'initiative parlementaire, l'une d'elles tendait à substituer aux livres prévus par les articles 8 à 17 du Code de commerce une comptabilité à parties doubles, organisée d'après un type unique et un inventaire minutieusement réglementé (17), d'autres avaient en vue de modifier le régime des valeurs mobilières par la suppression des titres au porteur (18) ou par la création de nouveaux titres transmissibles seulement par endossement (19). Cette dernière a fini par aboutir à un texte qui crée le titre à endos, mais n'oblige pas les collectivités émettrices à l'adopter (20).

Enfin, en matière *pénale*, les lois d'impôt ont fait œuvre constructive, et il s'est produit, depuis le début de ce siècle, une évolution qui a abouti à la caractérisation d'un nouveau

(15) Loi du 31 mars 1903, art. 7.

(16) Loi du 13 juillet 1925, art. 39.

(17) Proposition Fleury-Ravarin (voir article de M. Georges Cohendy dans les *Annales du Droit commercial*, 1922, pp. 100 à 111).

(18) Contre-projet Ch. Baron (Chambre, séance du 5 mars 1923, *J. O.* du 6 mars, déb. parl., p. 962).

(19) Amendement Vincent Auriol (Chambre, séance du 5 mars, 1923, *J. O.* du 6 mars, p. 965).

(20) Loi du 4 avril 1926, voir titre III, ch. II.

délit sanctionné par des peines correctionnelles : le *délit de fraude fiscale*.

24. — Telles sont les raisons pour lesquelles l'importance du contrôle fiscal s'est si prodigieusement accrue.

A l'heure actuelle, il conditionne l'application correcte et même l'existence des impôts directs les plus productifs et sa mise en œuvre soulève, dans tous les domaines, des problèmes complexes et variés. Aussi est-ce là une question à laquelle tout le monde s'intéresse parce que sa solution, en pratique, atteint tout le monde. Nous serons d'ailleurs amenés à constater dans notre étude que tout système d'impôt fondé sur le principe de la personnalité et sur la détermination des revenus réels des contribuables ne peut pas subsister sans contrôle, nous dirons même, — car il ne faut pas avoir peur des mots, — sans une certaine inquisition.

CHAPITRE II

ÉLÉMENTS CONSTITUTIFS ET CARACTÈRES DU CONTROLE EN MATIÈRE DE CONTRIBUTIONS DIRECTES

SOMMAIRE. — Rappel de la définition du contrôle, n° 25.

I. — *Les éléments du contrôle fiscal*, n° 26. — Pouvoir légal des organes de contrôle, n° 27 ; nature juridique des opérations de contrôle faites au cours de la procédure de l'assiette de l'impôt, n° 28 ; nature juridique de l'acte final du contrôle, la fixation des bases d'imposition, n° 29 ; étendue de la compétence du préfet en matière d'homologation des rôles, n° 30 ; obligations imposées aux contribuables, n° 31 ; résumé, n° 32.

II. — *Les caractères du contrôle appliqué aux impôts directs*. — Recherche du sujet de l'impôt et recherche de l'objet de l'impôt, n° 33 ; contrôle réel et contrôle personnel, n°s 34 à 37 ; contrôle général et contrôle particulier, n°s 38 à 40 ; contrôle direct et contrôle indirect, n° 41 ; procédure de constatation et procédure de contestation, n°s 42 à 44 ; résumé, n° 45.

25. — Nous avons défini le contrôle en matière d'impôts directs « *l'ensemble des opérations qui ont pour objet la détermination exacte des faits et situations qui constituent la base de l'imposition* ». Quelle est la nature juridique de ces opérations ? quels en sont les caractères ?

I. — LES ÉLÉMENTS DU CONTROLE. — **26.** — Le contrôle fiscal est organisé par des lois. Les lois donnent à *certaines organes un pouvoir légal de contrôle et créent, soit à tous les citoyens, soit à certaines catégories de citoyens, des obligations.*

Le pouvoir légal des organes de contrôle se combine avec l'obligation légale des contribuables, et les premiers peuvent, par suite, accomplir certains actes que les seconds doivent accepter, faciliter ou même provoquer suivant que leur obligation est passive ou active. Nous nous proposons de rechercher quelle est la nature juridique de ces actes.

27. — *Pouvoir légal des organes de contrôle.* — D'une manière générale, dans la législation française des impôts directs, les organes de contrôle sont investis d'un double pouvoir légal : celui d'accomplir, au cours de la procédure de l'assiette de l'impôt, certains actes qui constituent les opérations de contrôle proprement dites et celui d'arrêter les bases d'imposition et de les inscrire dans la matrice du rôle. Nous analyserons successivement la nature des actes faits au cours de la procédure et celle de l'acte final par lequel est fixée la base de la taxation.

28. — Lorsque l'agent du contrôle use des pouvoirs qui lui sont reconnus par les lois et qui sont sanctionnés par elles, sa manifestation de volonté crée, à l'égard de l'assujetti, un *effet de droit* et comporte l'ouverture d'une *voie de droit* qui varie suivant les cas.

Ainsi, lorsque le contrôleur demande à un contribuable assujetti à l'impôt général sur le revenu de lui fournir des éclaircissements sur certains points particuliers de sa déclaration, il lui impose une obligation déterminée dont la sanction est la taxation d'office. Il en est de même de l'invitation adressée à un commerçant dont le chiffre d'affaires dépasse 50.000 francs (et qui, par ailleurs, ne bénéficie pas du forfait) de présenter ses livres de commerce et ses documents comptables sous peine de sanctions correctionnelles sévères.

Dans ces exemples, la manifestation de volonté de l'agent du contrôle exerçant la compétence qu'il tient de la loi place le contribuable intéressé dans une situation juridique nouvelle qui comporte une sanction déterminée. Cette

manifestation de volonté constitue donc un *acte juridique* (21).

Cet acte a pour effet d'appliquer à un contribuable déterminé l'obligation prévue par la loi pour tous les assujettis de la même catégorie ; on peut donc dire qu'il est la condition d'application à un individu donné d'un *status* légal et qu'il rentre, par suite, dans la classe des *actes-conditions* (22).

29. — Analysons maintenant l'acte final de l'organe du contrôle, qui, en droit français, est la *fixation des bases d'imposition*. Si nous considérons d'abord l'effet de cet acte à l'égard du contribuable, nous voyons qu'il n'y a pas création d'une situation juridique nouvelle. L'agent de l'assiette ne fait que constater une situation juridique déjà existante, celle de contribuable obligé à l'impôt d'après un certain quantum. Son rôle se borne à constater l'obligation à l'impôt. A l'égard du redevable, il ne fait donc pas un acte juridique, puisque sa décision ne crée pas une obligation nouvelle susceptible d'entraîner la mise en jeu de la contrainte sociale. C'est l'arrêté du préfet rendant le rôle exécutoire qui seul crée, à la charge de l'intéressé, la dette d'impôt fixée à un chiffre déterminé et le place ainsi dans une nouvelle situation juridique qui, cette fois, est *individuelle*, et qui, comme le précise la formule inscrite sur le rôle, est sanctionnée par l'ouverture d'une *voie de droit*.

Mais, d'autre part, la détermination des bases d'imposition pour laquelle le contrôleur est seul compétent est la condition nécessaire pour que le préfet puisse exercer son pouvoir légal d'homologation des rôles, et, à ce point de vue, l'activité du contrôleur aboutit à un acte juridique qui rentre encore dans la catégorie des actes-conditions définis par M. Jèze.

(21) Voir GASTON JÈZE, *Cours de Droit public*, licence 1921. I. L'acte juridique, p. 25.

(22) Voir GASTON JÈZE, *op. cit.*, pp. 44 et suiv.

30. — D'ailleurs, il a toujours été admis que le préfet est tenu de rendre le rôle exécutoire ; que son pouvoir de vérification est limité à la forme matérielle de ce document et à l'exactitude des calculs et qu'il n'a pas la faculté de le faire rectifier au point de vue de la régularité des impositions. (BÉQUET, *Répertoire du Droit administratif*, t. 18, Impôts directs, n° 1566, p. 214.)

31. — *Obligations imposées aux contribuables.* — Les textes qui ont organisé le contrôle des impôts directs ont placé toutes les personnes passibles de ces impôts dans une situation juridique générale et impersonnelle. Tous les contribuables appartenant à une catégorie déterminée doivent, s'ils en sont requis, se conformer à la règle prévue pour cette catégorie.

L'obligation résulte d'une loi ou d'un décret ; c'est une *obligation de faire ou de ne pas faire quelque chose*.

Il y a obligation de faire quand, par exemple, le contribuable doit souscrire une déclaration de ses revenus ou communiquer sa comptabilité ; il est alors sujet actif. Il y a obligation de ne pas faire, lorsqu'il doit, par exemple, ne pas détruire ses livres de commerce et pièces annexes avant l'expiration d'un certain délai ; il est alors sujet passif.

L'obligation est sanctionnée soit par des peines fiscales, soit par des peines correctionnelles. Mais, en règle générale, ces sanctions ne sont pas exécutoires de par la seule décision des agents du contrôle ; elles doivent être entérinées par l'autorité compétente pour rendre les rôles exécutoires (c'est le cas des majorations fiscales comprises dans le même rôle que l'impôt lui-même) ou bien prononcées par un tribunal (c'est le cas des peines correctionnelles prévues par certaines lois (23). Il faut remarquer que l'agent du

(23) L'amende de 30 francs prévue par l'article 1^{er} de la loi du 4 avril 1926, à la charge des contribuables affranchis de l'impôt général sur le revenu, qui n'ont pas souscrit, dans le délai légal, la déclaration annuelle conformément au § 2 du même article, fait exception à cette règle. Elle est infligée par le directeur des Contributions directes.

contrôle ne peut que constater la non-exécution de l'obligation et doit laisser à une autre autorité le soin de prononcer la sanction de ce manquement.

32. — Ainsi, nous pouvons conclure que les éléments constitutifs du contrôle sont, d'une part, le pouvoir légal, la compétence donnée à certains organes d'effectuer certaines opérations administratives qui constituent des actes juridiques ; d'autre part, l'obligation imposée aux contribuables par les textes législatifs ou réglementaires de faire ou de ne pas faire certains actes, en vue de provoquer, de faciliter ou tout au moins de laisser s'accomplir librement les opérations administratives du contrôle.

Ceci posé, nous allons considérer le contrôle dans son application, et cette étude nous amènera à constater qu'il revêt, suivant les cas, des caractères différents.

II. — LES CARACTÈRES DU CONTRÔLE APPLIQUÉ AUX IMPÔTS DIRECTS. — **33.** — Le but du contrôle fiscal est la détermination des éléments de l'assiette de l'impôt, c'est-à-dire du *sujet de l'impôt* et de l'*objet de l'impôt*, en entendant par sujet de l'impôt la personne qui, en droit, doit payer l'impôt, et par objet de l'impôt la circonstance ou la chose à raison de laquelle il y a lieu à paiement d'impôt (24).

C'est là une première distinction ; les opérations administratives des organes de contrôle et les obligations imposées aux contribuables concourent à la recherche tantôt des sujets de l'impôt, tantôt des objets de l'impôt. On doit d'ailleurs remarquer que, dans certains cas, la recherche du sujet de l'impôt se confond plus ou moins avec celle de l'objet de l'impôt. Ainsi, en ce qui concerne la contribution foncière, c'est en constatant les mouvements de la matière imposable que l'on découvre les nouveaux propriétaires.

34. — *Contrôle réel et contrôle personnel.* — Si nous considérons l'objet auquel s'applique le contrôle fiscal,

(24) WAGNER, *op. cit.*, t. II, § 296, p. 420.

nous constatons que celui-ci, tout comme l'impôt lui-même, peut être *réel* ou *personnel* (25).

35. — Le contrôle sera réel lorsqu'il s'appliquera exclusivement à la matière imposable sans qu'il y ait lieu de rechercher quel est le sujet de l'impôt et quelles sont ses facultés. Il sera personnel, au contraire, lorsqu'il s'attachera à déterminer quel est le sujet de l'impôt et quelle est sa situation générale de fortune ou de famille.

Ainsi, le contrôle réel portera sur des objets matériels, mobiliers ou immobiliers : maisons, terres, instruments de travail, moyens de transport, — ou encore, s'exercera sur les résultats d'une activité particulière de l'individu : bénéfice d'une exploitation industrielle, commerciale, agricole ou minière, revenus d'une profession. Cette énumération, d'ailleurs, fait apparaître de façon évidente qu'il y aura des degrés dans la réalité du contrôle. Quand il s'agira d'évaluer une terre, une maison, ou de découvrir un moyen de travail ou de transport, ou un chien, ou un piano, tous objets qui n'ont pas un lien étroit avec la personne de leur possesseur, la réalité du contrôle sera parfaite. Si, au contraire, il s'agit d'apprécier le bénéfice d'une entreprise, par le fait même que ce bénéfice est le résultat d'une activité de l'entrepreneur, sujet de l'impôt, il ne sera pas possible de faire abstraction totale de la personnalité de celui-ci ; le contrôle sera encore réel, mais à un moindre degré. De même, lorsqu'on aura à déterminer le revenu professionnel d'un avocat ou d'un artiste, l'objet à considérer étant la profession exercée par le sujet même de l'impôt, la part de la réalité dans le contrôle sera encore moins grande que dans les cas précédents.

36. — Le contrôle personnel portera ou bien sur le patrimoine tout entier, sur ses éléments passifs comme sur ses éléments actifs, — ou bien sur la personne même du con-

(25) WAGNER, *op. cit.*, t. II, § 340.

tribuable ou encore sur des personnes qui lui sont attachées par des liens de parenté ou d'alliance.

Ainsi, en France, pour l'établissement de l'impôt général sur le revenu, le contrôleur doit déterminer : 1° quel est le revenu net global de l'intéressé ; 2° s'il est marié ou célibataire et, dans ce cas, s'il est âgé de plus de trente ans, s'il est mutilé de la guerre, titulaire d'une pension pour un certain degré d'invalidité ; 3° quelles sont les personnes à sa charge. Le contrôle qui permet d'établir tous ces éléments a le caractère personnel. Il faut toutefois bien remarquer qu'en ce qui concerne le revenu global, seules la recherche et l'évaluation des dettes, des charges et des déficits divers relèvent du contrôle personnel, tandis que pour la détermination des revenus de chaque catégorie dont la somme donne le revenu global, il y a, en tout cas, prédominance du contrôle réel.

37. — Ces remarques nous amènent à préciser que la distinction entre contrôle réel et contrôle personnel ne se confond pas nécessairement avec la division correspondante des impôts en impôts réels et impôts personnels. Pour l'établissement de tout impôt réel, il faudra au moins une part de contrôle personnel pour la détermination du sujet de l'impôt ; elle sera d'ailleurs plus ou moins importante suivant que le sujet de l'impôt se confondra plus ou moins avec l'objet de l'impôt. Comme, d'autre part, les progrès du principe de personnalité ont abouti à l'adoption de déductions et de réductions pour charges de famille pour le calcul de la plupart des impôts directs, il y aura, par suite de cette extension, exercice du contrôle personnel en vue de l'établissement de certains impôts à caractère réel. Enfin, et ceci va confirmer notre thèse, nous constaterons, lorsque nous étudierons l'impôt cédulaire réel sur les bénéfices industriels et commerciaux, que le vérificateur doit souvent tenir compte de la personnalité même de l'entrepreneur, et nous verrons que la même remarque vaut, à un degré supérieur encore, pour l'établissement des impôts sur les autres revenus professionnels.

38. — *Contrôle général et contrôle particulier.* — Le contrôle fiscal peut encore être *général* ou *particulier*. Cette distinction peut d'ailleurs être faite à un double point de vue, suivant que l'on considère à qui le contrôle s'applique, ou par quels moyens il est réalisé dans la pratique.

39. — Le contrôle est *général* lorsqu'il s'applique sans distinction à tous les contribuables. Par exemple, le contrôle nécessaire à l'établissement d'un impôt de capitation comme notre ancienne contribution personnelle, ou encore le contrôle de l'impôt général sur le revenu actuel qui s'exerce sur tous les citoyens susceptibles d'avoir un revenu imposable, sans distinction de profession ou de qualité.

Au contraire, lorsqu'il s'agit d'établir un impôt tel que la contribution des patentes ou l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux ou, à plus forte raison, la redevance des mines, impôts dus uniquement à raison de l'exercice d'une certaine profession, ou encore l'impôt foncier dû à raison de la qualité de propriétaire, le contrôle est *particulier*, en ce sens qu'il ne s'applique qu'à une certaine catégorie de contribuables.

40. — De même, si nous considérons les *moyens de contrôle*, nous constatons que les uns sont *généraux*, tandis que les autres sont *particuliers*. Sont généraux ceux dont le fisc peut user pour l'assiette de tous les impôts directs. Par exemple, en France, un certain nombre de lois ont permis à l'administration des Contributions directes d'obtenir des différents services publics communication des renseignements qu'ils détiennent et de les utiliser pour l'établissement des divers impôts directs; c'est là un moyen de contrôle qui s'applique aussi bien aux anciennes contributions directes et aux taxes assimilées qu'aux impôts cédulaires et à l'impôt général sur le revenu. C'est pour quoi nous disons que c'est un *moyen général*.

Par contre, les dispositions de la loi du 4 avril 1926, relatives à la rectification des déclarations d'après les

dépenses ostensibles du contribuable, ne s'appliquent qu'à l'impôt général sur le revenu ; le moyen de contrôle qu'elles prévoient est un *moyen particulier*.

41. — *Contrôle direct et contrôle indirect.* — A un autre point de vue, le contrôle peut être *direct* ou *indirect*.

Le contrôle est *direct* lorsqu'il permet de déceler les faits et situations qui constituent directement la base de l'impôt. Par exemple, la constatation de l'existence d'une voiture ou d'un chien, pour les taxes assimilées, la recherche d'un bail en cours pour le droit proportionnel de patente, l'examen d'une comptabilité pour la détermination d'un bénéfice imposable, l'invitation à présenter un bordereau ou un carnet de coupons en vue de l'assiette de l'impôt général sur le revenu sont des actes de contrôle direct, parce qu'ils permettent de saisir en quelque sorte l'objet même de l'impôt.

Au contraire, le contrôle est *indirect* lorsqu'il s'exerce sur des faits ou des situations qui constituent plutôt des présomptions de l'existence d'un objet soumis à l'impôt. Tel est le cas lorsque les agents du service de l'assiette consultent les registres des gares ou des entreprises de transport en vue de déterminer les éléments susceptibles de caractériser la profession d'un individu, ou encore lorsqu'ils relèvent les indications des contrats de mariage ou des déclarations de succession, qui permettent de constater l'existence dans un patrimoine de certaines valeurs et de certains capitaux qui sont présumés donner un revenu.

42. — *Procédure de constatation et procédure de contestation.* — Considérons maintenant la procédure suivant laquelle se déroule le contrôle fiscal. Nous constatons que la procédure du contrôle en matière d'impôts directs ne se déroule pas, dans tous les cas, suivant un type unique et que l'on doit distinguer la *procédure de constatation* et la *procédure de contestation* (26).

(26) Voir VON MYRBACH RHEINFELD, *op. cit.*, pp. 287 et suiv.

43. — Dans la procédure de constatation, l'organe administratif chargé du contrôle est seul sujet actif. Son action peut s'exercer soit sur des choses matérielles, soit sur des documents émanant des parties. Le cas le plus simple est celui où le contrôleur se borne à constater l'existence d'un objet matériel ; la procédure est alors, pour ainsi dire, réduite à sa plus simple expression. L'opération est un peu plus compliquée lorsque, après avoir constaté l'existence de la matière imposable, il faut en faire une évaluation administrative qui d'ailleurs n'est que la constatation de la valeur de la chose imposable. L'exemple le plus caractéristique de cette procédure appliquée à la recherche et à l'estimation des objets matériels est l'établissement du cadastre.

44. — Envisageons maintenant le cas d'un impôt pour lequel une déclaration du contribuable est obligatoire. L'agent chargé du contrôle doit tout d'abord constater l'existence de la déclaration, puis il recherche jusqu'à quel point il peut la tenir pour exacte ; pour cela, il en rapproche les énonciations des renseignements qu'il peut recueillir dans ses documents de service ou qui lui sont communiqués par les autres administrations publiques et de certaines indications tirées des signes extérieurs ou même de la notoriété publique. En tout cela, il est fait application de la procédure de constatation à un document fourni par le contribuable. Mais, si ce travail préliminaire a fait apparaître des inexactitudes ou même simplement des obscurités, le contrôleur compétent va mettre en cause l'intéressé, lui demander des éclaircissements et même exiger la production de certaines justifications. Une discussion va s'engager, dans laquelle le contribuable, devenu sujet actif, répondra aux questions du représentant du fisc et discutera les présomptions que celui-ci lui oppose. A partir de ce moment, le contrôle change d'aspect, il se poursuit désormais en suivant la *procédure de contestation*. D'ailleurs, au cours de cette deuxième phase, le contrôleur peut être amené à reprendre le procédé de la cons-

tatation pour rechercher, de son côté, les faits et documents propres à rétablir la vérité. Les deux genres de procédure ne sont donc pas exclusifs l'un de l'autre ; au contraire, la constatation sert à étayer la contestation.

45. — Nous pouvons donc résumer les développements qui précèdent par les deux propositions suivantes. Le contrôle fiscal se décompose, juridiquement, en deux éléments : *la compétence donnée à certains organes d'effectuer certaines opérations administratives qui constituent des actes juridiques et l'obligation imposée aux contribuables de faire ou de ne pas faire certains actes.*

Le contrôle, en matière d'impôts directs, s'applique tantôt à *la recherche des sujets de l'impôt*, tantôt à *la recherche des objets de l'impôt* ; il est tantôt *réel*, tantôt *personnel*, tantôt *général*, tantôt *particulier*, tantôt *direct*, tantôt *indirect* ; enfin les organes chargés de l'exercer suivent tantôt la *procédure de constatation*, tantôt la *procédure de contestation*.

CHAPITRE III

MISE EN ŒUVRE DU CONTROLE

(MÉTHODES ET ORGANES DE CONTROLE)

SOMMAIRE. — Position de la question, n° 46. — Idées générales, n°s 47 et 48.

I. — *Méthodes de contrôle*, n° 49. — Procédé de la taxation administrative, n° 50 ; constatation administrative, n° 51 ; évaluation administrative, n° 52 ; appréciation de ce procédé, n° 53 ; procédé de la déclaration, n° 54 ; déclaration du contribuable ou déclaration d'un tiers, n° 55 ; périodicité de la déclaration, n° 56 ; déclaration obligatoire ou facultative, n° 57 ; déclaration sous serment, n° 58 ; déclaration contrôlée, n° 59 ; moyens de contrôle, n° 60 ; appréciation de ce procédé, n° 61 ; combinaison des deux procédés, n° 62.

II. — *Organes de contrôle*, n° 63. — Modes de nomination, n° 64 ; élection par les contribuables au suffrage direct, n° 65 ; au suffrage à deux degrés, n° 66 ; nomination par le pouvoir central sur présentation des assemblées locales, n° 66 ; nomination de véritables fonctionnaires, n° 67 ; forme extérieure des organes de contrôle, n° 68 ; forme collégiale, bureau, contrôleur unique, n° 69 ; appréciation de ces divers systèmes, n° 70.

46. — Les textes qui organisent le service du contrôle en matière de contributions directes, et qui en règlent les méthodes, appartiennent à la fois au *droit administratif*, puisqu'ils définissent la compétence des agents du contrôle, et à la *technique fiscale*, puisqu'ils ont pour but d'assurer le rendement des impôts. Dès lors, d'une part, ils sont dominés par le *droit public de l'Etat* et les grands principes constitutionnels, d'autre part, ils sont conditionnés par les caractères du *régime d'impôts* en vigueur.

47. — De là une double conséquence : 1° l'organisation du contrôle fiscal, au point de vue de ses méthodes et au point de vue des agents d'exécution, varie suivant les pays et suivant les époques ; 2° dans un pays donné, à un moment donné, le régime d'impôts en vigueur et l'organisation du contrôle réagissent l'un sur l'autre. Il y a entre ces deux institutions *relation d'interdépendance*. « L'imposition et son évolution influent sur l'administration des impôts et subissent à leur tour son influence et celle de l'administration générale (27). »

48. — Enfin une autre considération domine la question qui nous intéresse : celle du milieu social et de la morale collective. Ainsi que l'écrit le professeur Wagner au sujet des contrôles fiscaux, « leur *étendue* et leur *nature*, comme tant d'autres questions d'imposition et surtout d'administration fiscale, doivent nécessairement être adaptées à l'état de la *moralité* et de la *conscience du droit* dans la population, spécialement dans le *monde des affaires* et le *personnel de l'administration*, puis aux différentes *catégories d'impôts* » (28).

Etant donné ces principes qui s'imposent au législateur, quelles sont les diverses solutions qui s'offrent à lui, en matière de contributions directes, en ce qui concerne, d'une part, le choix des méthodes et, d'autre part, l'institution des organes de contrôle ?

I. — MÉTHODES DE CONTRÔLE. — **49.** — En ce qui concerne les méthodes de contrôle, une première distinction s'offre à nous. Ou bien le contrôle s'exerce sans aucune action de la part des contribuables, ou bien il se fait avec leur collaboration. A la première alternative correspond le procédé de la *taxation administrative*, à la deuxième, celui de la *déclaration*.

(27) WAGNER, *op. cit.*, t. II, l. V, ch. v, sect. II, § 293, p. 419.

(28) ID., *ibid.*, § 338, p. 479.

50. — *Procédé de la taxation administrative.* — Ce procédé est caractérisé par le fait que le contribuable n'a pas à prendre d'initiative, l'agent de contrôle établit seul les bases d'imposition. L'avantage de cette façon de faire est d'éviter au contribuable des démarches et des formalités. La taxation administrative ne revêt d'ailleurs pas toujours le même aspect ; dans certains cas, elle se borne à une simple *constatation*, tandis que dans d'autres cas, il y a en outre *évaluation* de la matière imposable.

51. — La méthode de la *constatation administrative* s'applique naturellement lorsque l'impôt porte sur des faits patents (possession d'objets matériels déterminés, exercice d'une certaine activité) ou bien est établi d'après des indices apparents. Le grand avantage, ici, est que les contacts entre contribuables et agents du fisc sont peu fréquents et les discussions supprimées presque complètement. Par suite, la méthode convient particulièrement bien lorsqu'on a affaire à des gens d'un caractère indépendant qui supporteraient difficilement l'ingérence dans leurs affaires des représentants de l'Administration ou même de leurs pairs. C'est ce qui explique pourquoi l'ancien système français des impôts directs faisait à ce procédé une très grande place en le combinant avec celui de l'évaluation administrative.

52. — En effet, certaines contributions frappent la matière imposable non seulement à raison de son existence, mais encore à raison de sa valeur, et il est nécessaire, dans ce cas, de procéder à une évaluation. Il y a *évaluation administrative* lorsque les organes chargés de l'établissement des bases de la taxation agissent en dehors de toute collaboration des contribuables intéressés et seulement avec les moyens dont ils disposent, en faisant appel à des commissions techniques ou à des experts, en interrogeant des témoins, en se transportant sur les lieux pour visiter les immeubles ou les installations en cause, en demandant des renseignements à d'autres autorités ou services de l'État

et des divers établissements publics, en procédant par comparaison, par recoupement, ou d'après de simples présomptions tirées des signes extérieurs et de la notoriété publique. Cette méthode s'impose pour l'assiette de tous les impôts calculés d'après un produit, un revenu ou un capital, chaque fois qu'il n'y a pas de déclaration du contribuable, soit parce qu'elle n'est pas obligatoire, soit parce que l'assujetti a négligé ou refusé de la souscrire.

53. — Le seul avantage de ce procédé, c'est qu'il évite de faire peser sur le contribuable un embarrassant formalisme. Il n'est souvent qu'un pis aller permettant au fisc de n'être pas désarmé devant une omission ou un refus de déclaration, ou devant une insuffisance manifeste de la déclaration qui a été faite. L'inconvénient, c'est qu'il exige, de la part du service de contrôle, particulièrement lorsqu'il s'agit d'impôts dont les bases sont déterminées chaque année, une surveillance de tous les instants portant sur tous les sujets possibles de l'impôt autant que sur les objets de l'impôt, afin de recueillir tous les renseignements qui permettront, le cas échéant, d'établir la taxation le plus exactement possible. C'est la méthode qui est employée en France pour l'établissement de l'impôt foncier ; elle est réalisée pratiquement par la confection d'un cadastre mis à jour au moyen des mutations foncières et des évaluations périodiques des propriétés bâties et non bâties. C'est également cette méthode qui est appliquée dans notre nouveau système d'impôts sur les revenus, toutes les fois qu'il y a lieu à taxation d'office.

54. — *Procédé de la déclaration.* — Ce qui caractérise le procédé de la déclaration, c'est qu'il y a à la base de toute la procédure du contrôle un acte d'initiative de la part d'une personne étrangère à l'Administration. Il comporte d'ailleurs diverses modalités.

55. — Tout d'abord la personne qui fait une déclaration peut être ou bien le contribuable lui-même, ou bien un tiers

qui, en raison des relations existant entre lui et le sujet de l'impôt, connaît parfaitement la situation de celui-ci à l'égard dudit impôt. Ainsi, en France, pour l'établissement de l'impôt cédulaire sur les traitements, salaires, pensions et rentes viagères, la déclaration est exigée de l'employeur ou du débirentier. De même, en Angleterre et aux Etats-Unis, la législation de l'income-tax fait une large place au procédé de la déclaration par un tiers en combinant la perception à la source avec « *l'information à la source* » (29).

56. — Une autre distinction s'impose au point de vue de la périodicité de la déclaration. La loi peut ou bien décider que la déclaration faite *une seule fois* sera valable tant que la situation de l'intéressé restera la même, ou bien en exiger le renouvellement, soit *chaque année*, soit à l'expiration d'une période donnée comprenant *plusieurs années*. En France, par exemple, la déclaration à souscrire par les bénéficiaires exploitant une entreprise industrielle ou commerciale est annuelle, tandis que les déclarations imposées pour l'assiette de certaines taxes assimilées sont valables jusqu'à ce qu'intervienne une nouvelle déclaration modifiant la première. L'income-tax anglais nous offre l'exemple d'une déclaration triennale en ce qui concerne les revenus de la cédule A. En Italie, en ce qui concerne l'impôt sur les revenus de la richesse mobilière, la déclaration des divers revenus est faite par le contribuable une fois pour toutes, et c'est aux agents du fisc qu'il appartient de constater les modifications et d'en tenir compte lors des revisions périodiques auxquelles ils doivent procéder.

57. — La déclaration peut encore être *obligatoire* ou *facultative*. Dans le cas où elle est facultative, le procédé de la taxation administrative s'applique toutes les fois que le contribuable s'est abstenu.

(29) JUST HARISTOY, « La perception de l'impôt sur le revenu « à la source » dans le Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande et dans les Etats-Unis de l'Amérique du Nord » (*Rev. Sc. et Lég. fin.*, 1925, t. XXIII, n° 2, pp. 285 et suiv., et n° 3).

58. — Enfin, la déclaration peut être faite avec une simple affirmation de sincérité expresse ou tacite, ou *sous serment*. La déclaration sous serment existe dans la législation fiscale de l'Angleterre et des Etats-Unis. En Allemagne, l'article 176 de la « Reichsabgabenordnung » permet aux autorités fiscales de déférer le serment au contribuable, mais dans des conditions spéciales et seulement lorsqu'il n'existe pas d'autres moyens de preuve. En France, le serment fiscal a été introduit récemment, par la loi du 13 juillet 1925, pour la déclaration annuelle des avoirs à l'étranger, et par la loi du 4 avril 1926, en ce qui concerne la déclaration du revenu global. L'adoption du serment procède de l'idée d'attirer l'attention du contribuable sur la gravité des dissimulations qu'il pourrait être tenté de commettre. Il ne faut d'ailleurs pas s'illusionner sur l'efficacité de cette mesure, car, ainsi que l'a écrit le professeur Wagner, le serment fiscal « met la conscience en conflit trop vif et trop fréquent avec l'intérêt pécuniaire et le sens de la portée du serment s'émousse quand la prestation du serment dégénère en habitude ».

59. — Dans les systèmes modernes d'impôts directs, le procédé généralement adopté est celui de la *déclaration contrôlée*, et, en fait, la plus grande part de l'activité des agents du contrôle est consacrée à la vérification des déclarations. Quels sont les moyens employés pour cette vérification ?

Ils diffèrent suivant la perfection de la technique fiscale, les principes généraux du droit public du pays et aussi la psychologie des contribuables sur lesquels porte le contrôle. Ils sont plus ou moins rudimentaires, plus ou moins arbitraires, plus ou moins inquisitoriaux.

60. — Le contrôle pourra, par exemple, se borner à un simple rapprochement entre les données de la déclaration et des présomptions tirées des signes extérieurs ou de la notoriété publique. Les textes qui définissent les pouvoirs des agents du fisc limiteront strictement leur activité ou,

au contraire, leur laisseront une grande latitude ; ainsi, ou bien ils les obligeront à n'utiliser que des données certaines résultant de faits patents et d'actes déterminés dont ces agents auront eu connaissance en raison même de leurs fonctions, ou bien ils leur permettront de se servir de tous les renseignements qu'ils auront pu se procurer par d'autres moyens, ou bien encore ils leur donneront le droit de demander au contribuable des éclaircissements et d'exiger de lui certaines justifications. De même, on organisera entre les divers agents de contrôle tout un système de recherches et de communication des renseignements pouvant intéresser l'assiette des impôts ; on constituera un casier fiscal, on donnera au fisc la faculté de procéder par recoupements en confrontant les déclarations et justifications fournies par divers redevables ; on ira même, dans certaines législations, jusqu'à admettre l'enquête par témoins et les dénonciations. En résumé, on choisira parmi ces divers moyens ceux qui sembleront le mieux adaptés à la nature de l'imposition à établir, au caractère des contribuables et aux principes du droit public, et on organisera une surveillance plus ou moins étroite portant sur les redevables et sur la matière imposable.

Quoi qu'il en soit, le contrôle apparaît comme le corollaire nécessaire de la déclaration. Il doit préparer les éléments de la vérification et de la discussion à laquelle prendront part, le cas échéant, le contribuable et le représentant du fisc. Il a pour but aussi de rassembler les renseignements qui pourront servir de base à la taxation d'office au cas où la déclaration ferait défaut ou serait reconnue insuffisante.

61. — Les critiques n'ont pas été ménagées au système de la déclaration. Il a pourtant un avantage certain : la déclaration, si imparfaite qu'elle puisse être, constitue toujours une base. Il y a, en effet, un degré de fausseté devant lequel le contribuable hésitera toujours. Par ailleurs, la déclaration est le point de départ d'une série de vérifications qui pourront aboutir à une détermination des bases

d'imposition conforme au droit. L'inconvénient de ce procédé, c'est qu'il impose au contribuable des formalités souvent trop nombreuses et trop compliquées.

En outre, l'assujetti peut craindre de voir divulguer le secret de sa fortune et de ses affaires ; aussi est-il nécessaire d'astreindre au secret professionnel toutes les personnes qui, en raison de leurs fonctions, peuvent avoir connaissance des déclarations.

On a reproché aussi à ce système d'être une source de vérifications vexatoires pour le contribuable ; mais à cela on peut répondre que ces vérifications sont malgré tout moins désagréables qu'une taxation d'office incertaine qui entraînerait une réclamation et, par suite, une instruction souvent lente et au moins aussi inquisitoriale.

Tel est le procédé de la déclaration contrôlée, qui est généralement employé à l'heure actuelle pour l'assiette des impôts directs, et auquel, notamment, le nouveau système français fait une place prépondérante.

62. — Il importe, d'ailleurs, de bien remarquer que ces deux méthodes de la taxation administrative et de la déclaration contrôlée ne s'excluent pas mutuellement. Elles peuvent être employées simultanément pour l'assiette d'un même impôt, soit qu'on utilise l'évaluation administrative comme moyen de vérification de la déclaration, soit que la déclaration du contribuable ait pour but de fournir simplement un élément, une présomption qui servira de point de départ à la taxation administrative. Comme exemple de la première hypothèse, on peut citer le cas de l'« Einkommensteuer » prussien, où la déclaration du contribuable était vérifiée par rapprochement avec le résultat obtenu par la Commission d'évaluation préalable. Un exemple de la deuxième nous est fourni par l'assiette de l'impôt cédulaire français, sous le régime de la législation antérieure à la loi du 4 avril 1926, dans le cas où le bénéfice imposable est calculé par application au chiffre d'affaires d'un coefficient approprié, le chiffre d'affaires est déclaré par le commerçant, mais il ne cons-

titue qu'un élément d'évaluation, et la détermination du bénéfice au moyen d'un coefficient choisi par l'Administration constitue une véritable taxation administrative.

II. — ORGANES DE CONTROLE. — **63.** — Il est bien évident qu'il n'y a pas non plus, pour tous les pays, ni même pour un pays donné, à toutes les époques et pour tous les impôts, un type unique d'autorité chargée de l'exercice du contrôle fiscal. Il y en a en réalité plusieurs qui se différencient d'après la mode de nomination ou d'après la forme extérieure des organes de contrôle.

64. — *Modes de nomination.* — Les organes de contrôle peuvent être soit élus par les contribuables ou leurs représentants, soit nommés par les pouvoirs publics. L'un ou l'autre système prévaut suivant que, dans l'organisation de l'administration générale, prédomine le principe de l'élection ou celui de la nomination. Le procédé de l'élection apparaît comme plus démocratique. Il a été généralement employé en France de 1790 à 1800.

Mais ce procédé a le grand inconvénient de placer les agents de contrôle dans une dépendance beaucoup trop étroite à l'égard des contribuables et des partis politiques. On a donc été amené à chercher un correctif au système de l'élection des organes de contrôle.

65. — Au lieu de les faire élire directement par les contribuables, on a eu recours au suffrage à deux degrés, en confiant le choix de leurs membres aux autorités locales élues par les citoyens. C'est ce système qui existait en Prusse pour la désignation des membres élus des commissions d'évaluation préalable et des commissions de fixation de l'impôt auxquelles incombait l'établissement de l'« Einkommensteuer » (30). C'est également au même procédé que s'est rallié le législateur allemand lors de la réforme de 1920, qui a fait de l'« Einkommensteuer » un

(30) STOURM, *Systèmes généraux d'impôts*, pp. 110 et suiv.

impôt d'Empire et qui en a confié l'assiette à des commissions dépendant des « Finanzämter », analogues à celles qui établissaient l'ancien impôt prussien (31).

66. — Dans d'autres législations, les assemblées locales élues n'ont plus qu'un simple droit de présentation, le choix définitif appartenant aux représentants du pouvoir central ; c'est ce qui se passe en France pour la nomination des répartiteurs et des classificateurs. (*Infra*, tit. I, ch. II, sect. I, 1 et II.)

67. — Parfois même, les assemblées locales n'interviennent d'aucune façon dans la désignation des autorités compétentes pour assurer le contrôle de l'impôt et le pouvoir central choisit lui-même. Mais, là encore, on se trouve en présence de deux modalités : ou bien ce choix doit porter nécessairement sur des contribuables d'une catégorie donnée, ou bien il est absolument libre. Dans ce dernier cas, il y a nomination de véritables fonctionnaires, dépendant uniquement de l'Administration supérieure. Dans la plupart des pays, on en est arrivé à cette dernière solution, et dans ceux même où subsiste le principe de l'élection des organes de taxation, les membres élus sont encadrés par des agents de l'Administration. Ainsi en Angleterre, à côté des commissaires recrutés parmi les notables habitants de chaque district, il y a des contrôleurs et des inspecteurs, fonctionnaires de l'Etat, chargés de surveiller toute cette administration locale et même d'opérer, dans certains cas, une deuxième vérification des déclarations reçues et étudiées par les assesseurs des commissaires généraux. En Allemagne, les commissions chargées de l'assiette de l'« Einkommenssteuer » comprennent des membres élus par la représentation du cercle ou la représentation communale et des membres choisis par l'Administration parmi les contribua-

(31) MICHEL, *Le Régime fiscal de l'Allemagne contemporaine*, thèse Lyon, 1923, pp. 172 et suiv.

bles ; mais le pouvoir central a le droit de nommer, *sans aucune condition limitative*, le président de ces commissions, qui en dirige toutes les opérations et dispose de pouvoirs très étendus. En France, enfin, à côté des diverses commissions comprenant des représentants des contribuables, il y a les agents de l'administration des Contributions directes qui, en règle générale et pour les impôts les plus importants, assument seuls la charge du contrôle des bases d'imposition.

68. — *Forme extérieure des organes de contrôle.* — Nous avons considéré jusqu'à maintenant uniquement le mode de nomination des organes chargés du contrôle ; nous allons maintenant les examiner au point de vue de leur forme.

L'examen des faits nous apprend que les organes de contrôle peuvent revêtir trois formes différentes. Ou bien ils sont constitués par des commissions composées de membres qui sont soit élus par les contribuables ou leurs représentants, soit nommés par le pouvoir central, et c'est l'application de la forme *collégiale*. Ou bien la charge du contrôle est, dans chaque circonscription, répartie entre plusieurs fonctionnaires ayant chacun une tâche définie par les règlements, mais groupés sous l'autorité et la surveillance d'un agent d'un grade plus élevé, et c'est le régime du *bureau*. Ou bien encore, il peut se faire que la besogne confiée, dans les précédentes hypothèses, à un collège ou à un bureau soit dévolue à un seul agent dont la compétence s'étend, naturellement, à une circonscription territoriale moins étendue, et c'est alors ce que nous appellerons le procédé du *contrôleur unique*.

69. — La *forme collégiale* va très souvent de pair avec le principe de la représentation des contribuables. En effet, on ne peut confier à un seul individu, élu par les assujettis et ne dépendant pas de l'Administration, le soin d'appliquer des impôts dont il n'a pas fait une étude spéciale et approfondie, tandis qu'une commission présente au point

de vue de la compétence plus de garantie. C'est encore à ce procédé qu'on a généralement recours lorsqu'il s'agit d'effectuer une opération ayant un caractère technique. L'avantage, c'est que l'on peut grouper au sein d'une même commission des personnes dont les connaissances diverses se complètent en quelque sorte et qu'on peut y appeler plus facilement des représentants qualifiés des redevables. Mais un grave inconvénient résulte du manque de cohésion entre les différentes commissions et les organes directeurs de l'administration des impôts et aussi de la difficulté plus grande d'obtenir, pour certains impôts sur les situations de fortune ou d'affaires, le secret des opérations de contrôle et de taxation.

Quant au régime du *bureau*, il semble surtout indiqué lorsqu'il s'agit d'établir des impôts très complexes, nécessitant des connaissances étendues et une grande expérience. Il fournit le moyen de réaliser pour toutes les affaires importantes une double vérification et d'éviter des erreurs en soumettant les opérations des agents du contrôle à la surveillance d'un fonctionnaire ayant une grande expérience professionnelle.

Enfin, le procédé du *contrôleur unique* permet de donner à un fonctionnaire actif une plus grande indépendance et une large initiative.

70. — Les solutions adoptées dans la pratique varient suivant les pays. Nous montrerons dans un prochain chapitre qu'en France on a fait l'essai de ces trois formes. Nous pouvons, dès maintenant, remarquer que la forme collégiale qui, au temps de nos anciennes contributions directes, avait une place prépondérante, a subi un recul considérable, bien que le législateur se soit, récemment, engagé à nouveau dans cette voie. Quoi qu'il en soit, la part principale du contrôle en matière de contributions directes est actuellement confiée à des fonctionnaires. « *L'Administration, en effet*, a écrit M. Stourm (32), pos-

(32) STOURM, *op. cit.*, p. 225.

sède exclusivement trois qualités tout à fait opportunes dans la circonstance, la discrétion, la compétence et l'autorité. La discrétion, conséquence du secret professionnel facile à pratiquer, d'ailleurs, par des fonctionnaires étrangers à la région, discrétion seule capable de rassurer les déclarants et de les garantir contre un des plus redoutables inconvénients de la déclaration. La compétence ensuite, apanage des gens rompus aux affaires fiscales, habiles par métier à comprendre les registres officiels et à y découvrir la trace du mouvement des fortunes. L'autorité, en dernier lieu, résultant, dans certains pays, de la soumission spontanée et séculaire des administrés et, ailleurs, des moyens coercitifs dont disposent les agents de l'Etat. »

TITRE PREMIER

Les organes de Contrôle

71. — A l'heure actuelle, en France, le contrôle en matière de contributions directes est exercé principalement par des fonctionnaires qui dépendent du pouvoir central et qui constituent l'administration des Contributions directes. Mais, dans certains cas, les agents de cette administration doivent travailler en collaboration avec des commissions où siègent des représentants des contribuables.

Nous étudierons donc successivement l'organisation de l'Administration et celle des commissions qui participent à l'assiette des anciens impôts directs ou qui sont susceptibles d'être appelées à exercer un certain contrôle à l'occasion des conflits qui peuvent naître entre l'Administration et les contribuables, dans la détermination des bases de certains impôts cédulaires.

CHAPITRE PREMIER

L'ADMINISTRATION DES CONTRIBUTIONS DIRECTES

72. — L'administration des Contributions directes doit assurer l'assiette de tous les impôts perçus par voie de rôle : anciennes contributions directes, taxes assimilées, impôts cédulaires institués en 1917 et impôt général sur le revenu. Pour mener à bien cette tâche considérable, elle dispose de moins de 3000 agents.

Nous allons, tout d'abord, au cours d'un rapide exposé historique, chercher à rattacher notre Administration aux institutions de l'ancienne France ; ensuite, nous examinerons son organisation actuelle ; enfin, nous consacrerons quelques développements à l'étude de la fonction et du rôle du contrôleur des Contributions directes.

SECTION I

HISTORIQUE

SOMMAIRE. — Les élus et les commissaires des tailles, n° 73 ; l'administration des Vingtièmes, n° 74 ; la période révolutionnaire et l'insuffisance du pouvoir administratif, n° 75 ; l'Agence spéciale des Contributions directes et l'organisation de l'administration des Contributions directes (directions départementales et administration centrale), n° 76 ; analogies entre notre administration des Contributions directes et celle des Vingtièmes, n° 77.

73. — Certains auteurs font remonter l'origine de l'administration des Contributions directes à l'ordonnance du 12 mars 1356 (33), qui, dans les pays de langue d'oïl, instituait les *élus* pour répartir les subsides votés par les Etats généraux. Ces *élus*, d'abord choisis par les Etats, puis devenus agents royaux au moment où l'impôt fut transformé en une ressource permanente, échappèrent bien vite à l'autorité du Contrôleur général des Finances, grâce à la vénalité des offices. Ils n'ont jamais exercé une surveillance sérieuse sur les *assécurs* et *collecteurs* chargés de la répartition de la taille dans les paroisses. Ceux-ci n'étaient d'ailleurs que de simples particuliers, choisis au hasard, investis d'une mission temporaire et dont l'œuvre était, le plus souvent, aussitôt défaite et bouleversée que terminée (34). On ne peut donc pas dire que cet ensemble des élus et des collecteurs constituait une administration, puisqu'il n'y avait ni centralisation, ni hiérarchie, ni discipline.

74. — La création au cours du XVIII^e siècle des impôts du Dixième, du Cinquantième et du Vingtième a nécessité l'institution d'un corps de contrôleurs et d'un organisme administratif qui, dans sa forme définitive, ressemble beaucoup à notre administration des Contributions directes.

L'administration centrale était constituée par un directeur général du Vingtième, assisté de commis. L'administration provinciale était placée sous l'autorité du prévôt des marchands à Paris, et des intendants dans les provinces. Elle assumait à la fois l'assiette et le recouvrement de l'impôt. Les travaux de l'assiette incombaient aux *directeurs* et aux *contrôleurs ambulants*. Il y avait un directeur du Vingtième dans chaque généralité. Sa principale fonction était d'assurer la prompte confection des rôles qu'il devait faire revêtir de la formule exécutoire par l'intendant avant de les envoyer aux receveurs. Il surveil-

(33) GERVAISE, *Traité de l'Administration des Contributions directes*.

(34) MARION, *L'impôt sur le revenu au XVIII^e siècle*, p. 100.

lait les contrôleurs et les guidait en cas de difficultés. Il pouvait, au cours de ses tournées, procéder à de nouvelles vérifications des revenus. Il examinait les réclamations et donnait son avis. Les contrôleurs ambulants exerçaient leur activité dans une certaine portion de territoire appelée département. Leurs attributions comprenaient la vérification sur place des déclarations et la détermination des revenus à retenir comme base de l'impôt (35).

Lorsque nous étudierons l'organisation de l'administration des Contributions directes, nous verrons qu'elle a été à l'origine calquée, pour ainsi dire, sur celle des Vingtièmes et qu'elle présente encore avec elle de nombreuses analogies.

75. — Toutefois, l'administration des Contributions directes n'a pas succédé immédiatement à celle des Vingtièmes. Celle-ci a disparu dès l'ouverture de la période révolutionnaire. Imbus du principe démocratique de l'élection des organes administratifs, les hommes de la Révolution ont remis le soin de l'établissement des impôts aux assemblées locales élues. C'est ainsi que le décret des 6-9 octobre 1789, instituant la *contribution patriotique*, confie aux *municipalités* le soin de dresser la liste des assujettis ; que le décret du 27 mars 1790 attribue aux mêmes corps le contrôle des déclarations, et enfin que l'Assemblée décide, le 8 août 1790, que les *directoires de district* vérifieront et rectifieront le travail des *municipalités*. L'Assemblée Constituante confie l'assiette de toutes les contributions qu'elle crée à des assemblées locales « *qui composées de membres élus par leurs concitoyens, mériteront leur confiance et sauront allier la justice due à tous avec la fermeté que le bien de l'Etat exige contre ceux qui voudraient troubler l'ordre public en se soustrayant au tribut que chacun doit à la patrie...* » (36).

(35) Voir MARION, *Les impôts directs sous l'Ancien Régime* ; RIOCHE, *De l'Administration des Vingtièmes sous l'Ancien Régime*, thèse de Paris, 1904.

(36) Rapport du Comité des impositions du 18 août 1790.

Mais, dès 1791, des retards considérables dans l'assiette de la contribution des patentes démontrent l'imperfection de ce système. On recourt alors à la nomination d'agents royaux, les *inspecteurs* et les *visiteurs de rôle*, qui doivent se rendre dans les communes pour aider les municipalités. Au chef-lieu de chaque département résident un visiteur principal et un inspecteur général qui centralisent les relevés et rédigent les rôles des patentes sous l'autorité des directoires de district. Malgré cela, les résultats sont déplorables et un décret du 4 décembre 1792 supprime les visiteurs de rôles, qui n'arrivent plus à rien par suite de l'inertie des municipalités. Jusqu'à la fin de la période révolutionnaire, l'anarchie règne dans l'établissement des impôts directs en raison de *l'insuffisance du pouvoir administratif*. Les assemblées locales, ainsi que le constate un message du Directoire du 23 nivôse an V, se considèrent surtout comme les défenseurs de leurs concitoyens, et le ministre n'a sur elles aucune action. Dès ce moment, on se rend compte de la nécessité de créer un organisme renouvelé de l'administration des Vingt-trois.

76. — Le Directoire propose de créer à Paris une administration centrale, et dans chaque département un service comprenant un directeur, un inspecteur et huit contrôleurs. Ce premier projet, adopté par le Conseil des Cinq-Cents, est rejeté par le Conseil des Anciens. La loi du 22 brumaire an VI, tout en respectant le principe de l'établissement de l'impôt par les représentants des contribuables, crée *l'Agence spéciale des Contributions directes*, qui se compose dans chaque département du commissaire du Directoire exécutif près l'administration centrale, des commissaires près les administrations municipales, d'un inspecteur et d'un préposé aux recettes. Les commissaires de l'Agence doivent aider les municipalités dans la formation des matrices et dans tous les travaux relatifs à l'assiette de l'impôt. Cette réforme n'ayant pas donné de bons résultats, une loi du 3 frimaire an VIII supprime les agences spéciales et organise les *directions départementales des*

Contributions directes, comprenant un directeur, un inspecteur et un nombre de contrôleurs variable suivant l'importance du département. A l'origine, ces directions étaient chargées uniquement de la rédaction des matrices et de l'expédition des rôles d'après le travail des répartiteurs, et de la vérification des réclamations, qui devaient être jugées par les municipalités. Depuis cette époque, leurs attributions ont été largement étendues, mais leur organisation est restée la même.

En ce qui concerne l'administration centrale, il y avait déjà, en 1791, au ministère des Contributions publiques, une division chargée spécialement des contributions directes, comprenant quatre premiers commis qui devaient suivre le travail de l'assiette, chacun dans vingt ou vingt-cinq départements. En 1800, lors de la constitution du ministère des Finances, cette division fut maintenue et rattachée au nouveau ministère. Elle se composait alors d'un commissaire spécial pour la contribution foncière et d'un premier commis ayant sous sa direction quatre chefs chargés de surveiller le travail des organes départementaux. On y ajouta, un peu plus tard, les inspecteurs généraux du cadastre. Enfin l'édifice fut complété, en 1821, par la création d'un *directeur de l'Administration*.

77. — Ainsi, au début du XIX^e siècle, l'administration des Contributions directes apparaît comme organisée sur le modèle de l'ancienne administration des Vingtièmes. Toutefois, ses attributions sont un peu différentes ; d'une part, elle doit assurer, de concert avec les autorités locales et les répartiteurs, l'assiette de toutes les contributions directes et de la plupart des taxes assimilées ; d'autre part, elle n'a pas à intervenir dans le recouvrement de l'impôt.

SECTION II

ORGANISATION ACTUELLE DE L'ADMINISTRATION

SOMMAIRE. — Organisation et recrutement de l'administration centrale, n° 78, et du service départemental, n° 79 ; attributions des divers agents du service départemental : directeur, n° 80 ; inspecteur, n° 81 ; contrôleurs principaux et ordinaires, n° 82 ; service des recherches, n° 83.

Au cours des ^{xix}e et ^{xx}e siècles, l'administration des Contributions directes n'a pas subi de modifications profondes, du moins dans ses grandes lignes. Il faut encore, à l'heure actuelle, distinguer entre l'administration centrale et le service départemental.

78. — L'*administration centrale* comprend le directeur général et deux administrateurs, dont la réunion forme le Conseil d'administration. Le directeur général est assisté par des bureaux qui sont groupés en deux divisions, chacune d'elles ayant à sa tête un des administrateurs. Le bureau central et du personnel est placé directement sous les ordres du directeur général. Les fonctionnaires de la Direction générale sont choisis obligatoirement parmi les membres de l'administration, à l'exception toutefois du directeur général. Celui-ci, ainsi que les administrateurs, sont nommés par décret. Les chefs de bureau, sous-chefs et rédacteurs principaux sont à la nomination du ministre. Les rédacteurs, recrutés par voie de concours ou par appel direct, sont nommés par le directeur général. Outre le cadre des rédacteurs, il existe des commis d'ordre et de comptabilité et des expéditionnaires.

79. — Le *personnel départemental* comprend les directeurs nommés par décret, les inspecteurs nommés par le ministre, les contrôleurs principaux, contrôleurs, contrôleurs adjoints et surnuméraires nommés par le directeur

général. Les surnuméraires sont recrutés au concours parmi les jeunes gens titulaires du diplôme de bachelier. Ils ont à subir, au cours de leur stage, deux examens professionnels portant sur les lois, décrets et instructions qui régissent les contributions directes, les taxes assimilées et le cadastre, et sur le droit civil, le droit commercial et la comptabilité. Ceux d'entre eux qui ont subi avec succès les épreuves du deuxième examen peuvent, en attendant leur accession au grade de contrôleur, être nommés contrôleurs adjoints.

80. — *Attribution des divers agents du service départemental.* — Les *directeurs* sont chargés de l'organisation générale du service dans leur département. Ils coordonnent les travaux de leurs subordonnés et les soumettent aux autorités administratives. Leur fonction essentielle est la confection des rôles des contributions directes et des taxes assimilées. Ils préparent et soumettent au conseil général et aux conseils d'arrondissement les documents qui servent de base à la fixation des principaux, d'après lesquels sont calculées, pour chaque commune, les impositions locales perçues au titre de la contribution mobilière. Ils donnent leur avis sur toutes les réclamations formulées par les contribuables et possèdent même, pour certaines d'entre elles, un pouvoir propre de décision. Ils assurent la conservation des documents cadastraux. Enfin ils rendent compte à la direction générale de l'application dans leur circonscription des lois et règlements qui régissent les impôts directs.

Ils sont assistés dans leur tâche, suivant l'importance du département, par des *inspecteurs-rédacteurs* et des *contrôleurs-rédacteurs* principaux ou ordinaires. Ils ont sous leurs ordres immédiats les bureaux de la direction, composés de commis titulaires nommés par la direction générale et d'employés auxiliaires qu'ils recrutent eux-mêmes.

81. — Les *inspecteurs* sont chargés de la surveillance active des contrôleurs, dont ils revisent périodiquement le

travail. Ils rendent compte au directeur de leurs constatations touchant le zèle et l'activité de ces fonctionnaires. Ils peuvent en outre être personnellement chargés de certaines affaires importantes. Pendant toute la durée de l'application de la contribution extraordinaire sur les bénéfices de guerre, ils ont été employés en qualité de vérificateurs. Le nombre des inspecteurs a été considérablement accru lors d'une réforme récente, et il semble que l'Administration ait l'intention d'élargir leur rôle et d'orienter leur activité dans le sens de la recherche systématique des rehaussements de droits fructueux pour le Trésor. L'inspecteur, qui, auparavant, était surtout occupé à vérifier le travail des agents, aurait donc désormais à vérifier aussi des affaires.

82. — Les *contrôleurs* principaux et ordinaires sont les véritables agents du contrôle chargés de la recherche des redevables et de la matière imposable. Chaque contrôleur assure l'établissement de tous les impôts directs concernant tous les contribuables de la circonscription territoriale qui lui est assignée. Le principe appliqué actuellement est donc celui du *contrôleur unique*. Ce principe avait prévalu dès la création des directions départementales des Contributions directes, mais il avait été abandonné partiellement de 1918 à 1925.

Lorsqu'aux anciennes contributions directes étaient venus s'ajouter, en 1916, l'impôt général sur le revenu, et en 1918 les impôts cédulaires, il était apparu que la tâche, considérablement accrue au moment même où les cadres du contrôle étaient anémiés par suite de la guerre, ne pourrait être menée à bien sans une réforme intérieure de l'organisation administrative. Répondant à cette préoccupation, les décrets des 9 mars 1917 et 13 mai 1918 avaient créé des *bureaux spéciaux d'impôt sur le revenu*. Chaque bureau était placé sous la direction d'un *contrôleur principal spécial*, assisté de deux *contrôleurs spéciaux*. En principe, le contrôleur principal assumait seul la responsabilité des impositions ; mais, en fait, cette innovation marquait

l'abandon du principe du contrôleur unique ; d'autant plus que ces bureaux n'avaient dans leurs attributions que l'assiette de l'impôt général sur le revenu et des impôts cédulaires sur les bénéfices industriels et commerciaux, sur les bénéfices agricoles et sur les bénéfices des professions non commerciales, l'établissement de toutes les anciennes contributions et taxes, ainsi que de l'impôt sur les traitements, salaires, pensions et rentes viagères, étant assuré par les contrôleurs restés chargés des anciennes divisions. Ce système, qui rendait impossible toute espèce de rapprochement entre les divers documents de service des contrôleurs, avait été modifié en 1920 et avait fait place à celui des *bureaux d'impôts directs* étendu à toutes les villes importantes. Comme le bureau spécial, le bureau d'impôts directs était dirigé par un contrôleur principal spécial, auquel étaient adjoints deux ou plusieurs contrôleurs spéciaux. Mais, à la différence de ce qui existait sous le régime précédent, chacun des contrôleurs avait sa part des responsabilités et sa compétence s'étendait à tous les impôts directs.

Par conséquent, à cette époque, on trouvait dans l'organisation du contrôle l'application de deux formules différentes : système du bureau dans les villes importantes, système du contrôleur unique dans les petites villes et dans les divisions rurales.

Le système du bureau était une nécessité au moment où il a été institué, par suite, d'une part, de la complexité des impôts qu'il s'agissait d'établir et, d'autre part, de l'inexpérience des jeunes agents que l'Administration avait dû admettre en masse à la suite de la guerre pour compléter ses cadres. Mais cette réforme, qui comportait, d'ailleurs, des inconvénients certains, avait été mal accueillie par l'Association professionnelle des agents des Contributions directes, et, dès que les circonstances furent redevenues plus favorables, elle a été abrogée par le décret du 7 septembre 1925 qui, en même temps, a renforcé le corps des inspecteurs et a rendu l'autonomie à tous les contrôleurs. Il n'y a plus maintenant, dans chaque division,

qu'un seul agent qui assure l'établissement de tous les impôts directs.

83. — Il existe en outre, depuis 1921, dans les départements importants, des contrôleurs principaux ou ordinaires qui ne sont pas chargés de la gestion d'une division territoriale et constituent une *section des recherches*. Ils ont pour mission de relever, dans les documents tenus par les administrations publiques, les renseignements qui peuvent être utilisés pour l'assiette des impôts directs et de les faire parvenir aux contrôleurs intéressés. La création de ce service spécial constitue un effort heureux pour adapter l'Administration à sa nouvelle tâche.

SECTION III

LE CONTRÔLEUR DES CONTRIBUTIONS DIRECTES

SOMMAIRE. — Introduction, n° 84.

I. — *Etendue de la compétence du contrôleur* : « *ratione materiæ, ratione loci* », n° 85 ; variable suivant les divers types d'impôts, n° 86.

II. — *Situation du contrôleur à l'égard de ses supérieurs*, n° 87 ; pouvoir de surveillance et pouvoir disciplinaire, n°s 88 et 89 ; pouvoir hiérarchique, n°s 90 à 92.

III. — *Mode de rémunération*, n° 93.

IV. — *Importance du rôle du contrôleur des Contributions directes*, n° 94.

84. — Nous avons déjà indiqué que, dans notre système fiscal actuel, le contrôleur des Contributions directes assume la plus grande partie de la tâche du contrôle. C'est pourquoi il nous paraît nécessaire de consacrer à l'étude de sa fonction quelques développements dans lesquels nous étudierons l'étendue de sa compétence, sa situation à l'égard de ses supérieurs hiérarchiques, les règles d'après lesquelles il est rémunéré, et enfin l'importance de son rôle.

I. — ETENDUE DE LA COMPÉTENCE DU CONTRÔLEUR. —

85. — La compétence du contrôleur s'exerce *ratione materie* et *ratione loci*. Il intervient nécessairement dans l'établissement de toutes les contributions directes et de la plupart des taxes assimilées. Seules quelques-unes de ces taxes échappent à sa compétence (37). Par ailleurs, il est placé à la tête d'une division territoriale comprenant un nombre de communes variable suivant leur importance.

On a pu se demander si la compétence du contrôleur s'arrêtait bien aux limites de sa division territoriale. En ce qui concerne la fixation des bases d'imposition, il n'y a pas de doute ; il ne peut exercer sa compétence à ce point de vue qu'à l'égard des assujettis imposables dans une des communes de son ressort, parce qu'ils y ont soit leur domicile ou leur résidence, soit le siège de leurs affaires. Mais il peut arriver qu'au cours de la procédure de l'établissement de l'impôt, le contrôleur soit amené à rechercher des documents ou des renseignements qu'il ne peut se procurer qu'en dehors de sa division. Pourra-t-il alors aller lui-même sur place recueillir ces éléments ? Nous ne le pensons pas, car il empiéterait sur les attributions de ses collègues. L'Administration a voulu que les contribuables d'une circonscription donnée soient en relations avec un seul agent, pour restreindre autant que possible les occasions de conflit, et il ne peut y avoir d'exception à cette règle qu'au cas où elle désigne, pour mener à bien une affaire particulièrement importante, un fonctionnaire chargé d'une mission spéciale lui permettant d'opérer en dehors de sa propre division. Dans tous les autres cas, le contrôleur ne peut obtenir les renseignements dont il a besoin qu'en s'adressant à son collègue, qui doit, aux termes des instructions, faire toute diligence pour assurer les communications nécessaires.

Ainsi, nous pouvons dire qu'en règle générale la compétence du contrôleur des Contributions directes n'est jamais *ratione personæ*, c'est-à-dire qu'il ne peut pas exer-

(37) *Infra*, titre II, ch. IV.

cer son pouvoir de contrôle en dehors de sa division, même lorsqu'il s'agit d'une personne imposable dans cette division.

86. — A un autre point de vue, la compétence du contrôleur des Contributions directes est différente suivant que l'on envisage tel ou tel impôt dont l'assiette rentre dans ses attributions. Remarquons tout d'abord que, pour l'établissement des anciennes contributions et taxes, le contrôleur n'opère jamais seul et travaille, dans tous les cas, en collaboration avec une commission ou une autorité locale. Au contraire, dans les impôts sur les revenus, les commissions, qui n'existent d'ailleurs que depuis une époque toute récente, ne jouent qu'un rôle d'exception, la règle générale est la compétence exclusive du contrôleur et c'est seulement en cas de conflit avec l'assujetti que, pour certains impôts cédulaires, l'agent de l'assiette peut ou doit prendre l'avis d'une commission spéciale, avis qui ne lie d'ailleurs pas l'Administration, mais qui fait naître, en faveur de celle des parties qui l'accepte, une présomption d'exactitude.

D'ailleurs le rôle du contrôleur, lorsqu'il collabore obligatoirement avec une commission ou une autorité locale, n'est pas le même dans tous les cas. Pour les impôts de répartition, l'initiative et la décision appartiennent aux commissaires-répartiteurs, qui représentent les contribuables ; le contrôleur ne joue que le rôle d'un conseiller ; il assiste la commission, qui est le véritable organe chargé de la détermination des bases d'imposition. Au contraire, lorsqu'il s'agit d'établir un impôt de quotité comme la patente, l'initiative et la décision appartiennent au contrôleur seul, qui n'est assisté que par le maire ou son délégué. Toutefois, dans ce dernier cas, le rôle de l'autorité qui assiste le contrôleur a tout de même une sanction ; le maire ou son délégué, lorsqu'il n'est pas d'accord avec le contrôleur, peut consigner ses observations sur la matrice ; lorsque le directeur ne croit pas devoir donner suite à ces observations, il fait connaître son avis motivé

au préfet, qui statue ; mais, si la décision du préfet est contraire aux propositions de l'Administration, il doit en être référé au ministre des Finances (loi du 15 juillet 1880, art. 25).

Enfin, en ce qui concerne les nouveaux impôts sur le revenu, même au cas où une commission spéciale peut intervenir dans la procédure de l'assiette, le représentant de l'Administration conserve le droit d'exercer seul son pouvoir de contrôle et d'arrêter les bases d'imposition.

II. — SITUATION DU CONTROLEUR A L'ÉGARD DE SES SUPÉRIEURS. — **87.** — Le contrôleur des Contributions directes tient de la loi des pouvoirs étendus, tant en ce qui concerne le contrôle proprement dit que la fixation des bases de l'impôt. Les intérêts qu'il doit défendre pour le compte du Trésor sont parfois considérables ; d'autre part, son action peut, dans certaines circonstances, causer aux particuliers un sérieux préjudice. Il est donc intéressant de rechercher comment son activité peut être dirigée et, le cas échéant, réfrénée.

88. — Pour défendre ses droits, le contribuable lésé peut toujours avoir recours aux tribunaux administratifs, après la publication du rôle qui comprend la cotisation contestée. On peut donc dire qu'à cet égard les juridictions administratives, Conseil de préfecture et Conseil d'Etat, contrôlent, dans une certaine mesure, l'action des agents de l'Administration.

Mais, à l'intérieur même de l'Administration, les rapports entre les agents subordonnés et les agents supérieurs doivent être organisés de façon à sauvegarder et les droits du fisc et ceux des contribuables. Il y a là une question très délicate. En effet, si le pouvoir des agents supérieurs ne s'exerce pas sur le contrôleur avec une force suffisante, il pourra en résulter, dans certains cas, des erreurs de taxation qui, sans doute, pourront être réparées après une procédure contentieuse, plus ou moins longue lorsque les droits des redevables auront été violés, mais qui, bien

souvent, produiront tous leurs effets lorsqu'elles auront abouti à une insuffisance d'imposition ou à une omission.

Par contre, si le contrôleur est placé dans une dépendance trop étroite à l'égard de ses chefs directs et du ministre, on peut craindre qu'une pression soit exercée sur lui pour influencer ses décisions. Nous allons voir comment ce problème a été résolu en droit et en fait.

89. — Le contrôleur, comme tous les agents centralisés, est soumis au *pouvoir de surveillance* et au *pouvoir disciplinaire*. C'est-à-dire que ses supérieurs hiérarchiques peuvent, d'une part, diriger son action par des instructions, des circulaires et des ordres de service, d'autre part, lui infliger un châtiment lorsqu'il a commis une faute dans l'exercice de ses fonctions. Toutefois les peines les plus graves ne peuvent être appliquées qu'après avis d'un Conseil de discipline comprenant deux contrôleurs. Cet avis ne lie d'ailleurs pas l'autorité chargée de prononcer la sanction disciplinaire. (Décret du 7 septembre 1925, titre IV.)

90. — L'assujettissement du contrôleur des Contributions directes au pouvoir de surveillance et au pouvoir disciplinaire de l'administration supérieure a toujours été reconnu. Par contre, on a soutenu que ce fonctionnaire échappait au *pouvoir hiérarchique* (38), c'est-à-dire au pouvoir donné au chef de service de contrôler les actes juridiques de ses subordonnés et de les annuler ou de les réformer.

A l'appui de cette thèse, on a fait valoir que le contrôleur tient de la loi un pouvoir propre qui ne peut être délégué ni absorbé, et que l'indépendance de ce fonctionnaire à l'égard de ses chefs est la condition essentielle de la justice fiscale. On est même allé jusqu'à demander pour lui l'inamovibilité, comme pour les magistrats. (Voir

(38) Voir notamment GEORGES IMBERT, *Le contrôle de la déclaration relative à l'impôt général sur le revenu*, Lyon, 1924.

Bulletin de l'Association des membres de l'administration des Contributions directes, n° 98 bis, novembre 1925, p. 61.)

91. — Tout en reconnaissant que le contrôleur doit être absolument indépendant de toute puissance politique, nous pensons que la conception que nous venons d'exposer n'est pas exacte.

En effet, le contrôleur fait partie d'une administration hiérarchisée dont le chef suprême est le ministre des Finances. En l'absence de dispositions législatives expresses, il doit être considéré comme soumis, en droit, au pouvoir de contrôle de ses supérieurs hiérarchiques. Le fait que de nombreux textes lui assignent un pouvoir propre pour la vérification des déclarations et pour la fixation des bases d'imposition n'est pas de nature à infirmer notre théorie. Les textes ne font qu'organiser sa compétence. Ils signifient que les bases d'imposition seront, dans tous les cas, arrêtées par le contrôleur ; que, par exemple, le directeur ne pourrait pas soustraire un dossier à la connaissance de son subordonné et assurer lui-même, sans l'intervention de ce dernier, certaines taxations. Mais, lorsque le contrôleur a fixé un chiffre et l'a inscrit dans la matrice, il a épuisé sa compétence, et si le chef de service estime que l'imposition est illégale, il peut l'annuler ou la réformer avant qu'elle ait été inscrite dans ce rôle. Il est évident que cette modification sera faite sous sa propre responsabilité et qu'il sera soumis lui-même au contrôle du ministre, qui s'exerce par l'intermédiaire des inspecteurs des Finances.

D'ailleurs, on ne comprendrait pas que le directeur des Contributions directes, qui tient de l'article 4 de la loi du 18 juillet 1911 le droit de prononcer lui-même (d'accord avec le maire et les répartiteurs pour les anciens impôts, et sans aucune restriction pour les impôts sur les revenus) le dégrèvement des cotes ou portions de cotes qu'il reconnaît former surtaxe, ne puisse pas, avant même que le rôle ait été rendu exécutoire par le préfet, modifier

une imposition préparée par un contrôleur placé sous ses ordres.

92. — Peut-on sérieusement objecter que l'exercice du pouvoir hiérarchique est susceptible de mettre en péril la justice fiscale ? Il n'est pas théoriquement impossible qu'un chef de service ou un ministre puisse user de son pouvoir d'une façon contraire à l'équité pour annuler, par exemple, une imposition préparée par un contrôleur, la faire rayer de la matrice et ordonner qu'elle ne sera pas comprise dans le rôle. Il y a, certes, là un danger, car la décision du chef qui annule ou réforme l'acte d'un subordonné ne peut pas faire l'objet, de la part de celui-ci, d'un recours contentieux. Mais on doit observer que, si l'agent supérieur qui a pris cette décision n'est pas placé au sommet de la hiérarchie, c'est-à-dire s'il est autre que le ministre, le contrôleur a la faculté de porter l'affaire devant ce dernier par la voie du recours hiérarchique. On peut donc dire que la décision qui annule ou réforme les bases d'imposition arrêtées par le contrôleur n'est définitive que dans le cas où elle a été prise par le ministre lui-même ou sur son ordre.

Nous ferons d'ailleurs remarquer que l'exercice du pouvoir hiérarchique ne peut jamais porter un préjudice considérable au contribuable intéressé, car lorsque ce pouvoir s'exerce dans le sens d'une augmentation des bases d'imposition, l'assujetti conserve la faculté de formuler une réclamation contentieuse après la publication du rôle.

En résumé, nous pouvons conclure que les cas où l'exercice du pouvoir hiérarchique pourrait, théoriquement, violer le principe de la justice fiscale en exonérant partiellement ou totalement certains contribuables, sont assez limités. Nous ajouterons, d'ailleurs, qu'il est de tradition, dans l'administration des Contributions directes, de respecter l'indépendance des contrôleurs, et il est à peu près sans exemple que des bases d'imposition inscrites dans les matrices aient été supprimées ou modifiées sans qu'il y ait

eu auparavant accord entre le chef de service et les agents qui les avaient établies. Cette indépendance de fait, à laquelle les contrôleurs se montrent justement très attachés, est d'ailleurs une excellente garantie et pour l'intérêt général et pour l'intérêt particulier des redevables.

III. — MODE DE RÉMUNÉRATION. — **93.** — Les contrôleurs sont rémunérés par l'Etat. Outre leur traitement fixe, ils touchent des indemnités destinées à couvrir des dépenses de service (frais de tournées, frais de bureau, frais d'auxiliaires). Jusqu'à une époque récente, ils percevaient aussi certains émoluments d'après le nombre des impositions établies par eux ou, en ce qui concerne les impôts sur les revenus et seulement dans une faible mesure, d'après le montant des impositions. En décembre 1923, un décret a supprimé toutes ces indemnités et les a remplacées par une allocation forfaitaire s'ajoutant au traitement fixe et réglée pour chaque poste, suivant son importance.

IV. — IMPORTANCE DU RÔLE DU CONTROLEUR DES CONTRIBUTIONS DIRECTES. — **94.** — Le rôle du contrôleur des Contributions directes a bien changé depuis douze ans. Au temps des « quatre vieilles », alors qu'il s'agissait seulement d'établir des impôts fondés sur les signes extérieurs, il lui suffisait de savoir recueillir tous renseignements utiles auprès des municipalités et des commissions locales, de constater des faits patents et d'évaluer certains objets matériels. Il avait à faire chaque année un certain nombre de tournées pour relever les mouvements de la matière imposable et, rentré à son cabinet, il pouvait liquider seul la besogne matérielle.

Avec le système des impôts sur le revenu, la nature du travail est tout autre : le contrôleur est obligé d'étudier des situations de fortune ou d'affaires, il doit déjouer les fraudes. Il ne lui suffit plus d'être pénétré des lois et des instructions administratives ; il faut qu'il ait des connaissances étendues en droit civil et en droit commercial. Pour établir les impôts sur les bénéfices commerciaux, il doit

pouvoir vérifier utilement une comptabilité et se livrer parfois à de véritables expertises.

Il ne peut plus, par suite, donner une grande partie de son temps à la mise à jour des documents administratifs et il est obligé d'avoir recours, pour cette tâche, à des auxiliaires. Il a pris ainsi figure d'un véritable petit chef de service.

En outre, l'assiette de l'impôt exigeant maintenant une collaboration constante entre l'Administration et les contribuables, le contrôleur, qui se trouve fréquemment en contact avec eux, doit avoir une culture morale et intellectuelle, des qualités de tact et de savoir-faire propres à inspirer une confiance d'autant plus nécessaire que son action ne s'exerce plus au grand jour comme autrefois et qu'il tient de la loi des pouvoirs de contrôle et de taxation plus étendus.

On peut dire, sans exagération, que le contrôleur des Contributions directes apparaît comme la cheville ouvrière de la mise en œuvre du système des impôts sur le revenu ; qu'elles que soient les dispositions adoptées par le législateur, ces impôts rendront ce que le contrôleur saura leur faire rendre, et ils ne s'acclimateront définitivement dans notre pays qu'autant qu'il aura su faire l'éducation des contribuables et les persuader que les contributions nouvelles ne sont pas des machines de guerre contre ceux qui travaillent et qui épargnent, et que les agents de l'Administration ne sont pas des tortionnaires brutaux et ignorants chargés de prélever, par tous les moyens, sur les ressources du pays, le tribut exigé par les gouvernants.

CHAPITRE II

LES COMMISSIONS COMPRENANT DES REPRÉSENTANTS DES CONTRIBUABLES

95. — Nous avons déjà signalé que, dans notre ancien système fiscal, les commissions comprenant des représentants des contribuables jouaient un rôle considérable dans l'assiette des diverses contributions directes et taxes assimilées. Les législateurs de l'époque révolutionnaire, qui avaient organisé ce système, avaient voulu faire de l'impôt une contribution volontaire consentie par les redevables et répartie entre eux par leurs représentants.

Lorsque les impôts sur les revenus ont été introduits dans notre législation, on s'est préoccupé, avant tout, de garantir aux assujettis le secret de leurs affaires et on a estimé que le meilleur moyen pour atteindre ce but était de confier le contrôle et la détermination des bases d'imposition à des agents du pouvoir central, complètement indépendants des autorités locales et échappant ainsi à toutes les rivalités de clocher. Aussi les lois organiques de l'impôt général sur le revenu et des impôts cédulaires ne faisaient-elles aucune place aux représentants des contribuables. Mais, par la suite, la notion de la nécessité du secret s'est affaiblie et une sorte de regain du principe démocratique a conduit à l'institution, par des lois récentes, de commissions spéciales où des contribuables nommés par le pouvoir central ou élus par leurs pairs prennent une certaine part à l'établissement de l'impôt, en collaboration avec les agents de l'Administration.

Nous trouvons donc, à l'heure actuelle, dans le système français des impôts directs, deux sortes de commissions comprenant des représentants des assujettis. Les unes participent *dans tous les cas* à l'assiette des impôts et taxes qui existaient déjà avant la réforme de 1914-1917. Les autres peuvent, *dans certains cas*, jouer un rôle pour l'établissement de *certaines* des impôts cédulaires institués par la loi du 31 juillet 1917 et remaniés par de nombreuses lois subséquentes.

SECTION I

COMMISSIONS INTERVENANT DANS L'ASSIETTE DES ANCIENS IMPOTS DIRECTS

SOMMAIRE.

I. — *Les répartiteurs*, n° 96. — Origine et historique, n° 97 ; organisation actuelle, n°s 98 et 99 ; attributions, n° 100 ; appréciation de leur rôle, n° 101 ; projet d'extension de leur compétence, n° 102.

II. — *Les classificateurs*, n° 103. — Origine et historique, n° 104 ; organisation actuelle, n° 105 ; attributions, n° 106 ; Commissions départementale des évaluations, n° 107 ; Commission centrale des évaluations, n° 108 ; projet d'extension de leur compétence, n° 109.

III. — *La Commission des Contributions directes de la ville de Paris*, n° 110 ; origine et historique, n° 111 ; attributions, n° 112 ; appréciation de son rôle, n° 113.

Ces commissions sont au nombre de deux dans chaque commune : *la Commission des répartiteurs et la Commission des classificateurs*. A Paris, toutes deux sont remplacées par la *Commission des Contributions directes de la ville de Paris*, qui cumule toutes les attributions d'ordre fiscal dévolues aux commissions et aux autorités locales dans le resté du territoire.

I. — LES RÉPARTITEURS. — 96. — De tous les représentants des contribuables, les répartiteurs sont ceux avec lesquels le contrôleur des Contributions directes se trouve le

plus souvent en contact au cours de ses tournées dans les communes. Ils jouent, surtout dans les communes rurales, un rôle très important dans l'assiette et dans le contentieux des impôts directs.

97. — On trouve l'origine des répartiteurs dans les articles 2 et 5 du décret des 23 novembre-1^{er} décembre 1790, relatif à la contribution foncière. L'évaluation du produit net des propriétés non bâties, qui comprenait alors à la fois la rente du sol et le bénéfice de l'exploitation agricole, était faite « en leur âme et conscience » par les officiers municipaux, auxquels étaient adjoints des *commissaires* nommés par le Conseil municipal et le Conseil général de la commune. Pour l'assiette de la contribution mobilière, le décret des 13 janvier-18 février 1791 (art. 33 et 34) confiait aux officiers municipaux et aux mêmes *commissaires adjoints* le soin de vérifier les déclarations des redevables et de suppléer aux omissions et aux insuffisances, d'après leurs connaissances locales et les preuves qu'ils pourraient se procurer.

C'est dans l'arrêté du 29 frimaire an IV que l'on voit apparaître le nom de *commissaire répartiteur*. Ce texte disposait que les municipalités de canton devaient nommer cinq habitants chargés en qualité de *commissaires répartiteurs* de procéder dans chaque commune à la répartition des impôts directs et à la confection des matrices conjointement avec l'agent municipal.

La loi du 3 frimaire an VII a repris, en le modifiant, le texte de la loi de l'an IV. Elle a été elle-même précisée et retouchée par la loi du 2 messidor an VII, l'arrêté du 19 floréal an VIII et les lois des 5 avril 1882 et 5 avril 1884. Ce sont ces textes qui ont organisé les commissions de répartiteurs telles que nous les connaissons actuellement.

98. — Dans chaque commune, la répartition de l'impôt est confiée à deux officiers municipaux, le maire et l'adjoint, et à cinq citoyens. Ces derniers doivent être pro-

priétaires fonciers dans la commune, mais deux d'entre eux doivent être domiciliés en dehors. Ils sont choisis par le sous-préfet sur une liste portant un nombre double de noms, établie par le Conseil municipal. Il est en outre désigné pour chaque commune, cinq répartiteurs suppléants. Si le Conseil municipal refuse de dresser la liste des vingt noms sur laquelle doit s'exercer le choix du sous-préfet, celui-ci le met en demeure de se conformer à la loi et, en cas de nouveau refus, nomme d'office les cinq répartiteurs et leurs suppléants.

99. — La commission des répartiteurs est convoquée et présidée par le maire ou l'adjoint et, à leur défaut, par le plus âgé des membres de la commission. Ils délibèrent en commun à la majorité des suffrages, mais ils ne peuvent prendre aucune décision s'ils ne sont au moins cinq présents. Pour que la délibération soit régulière, il n'est pas nécessaire que les répartiteurs forains assistent à la réunion, il suffit qu'ils aient été convoqués. (Cons. d'Etat : 14 mai 1899, Léger-Caussin ; 10 février 1902, Pissard ; 26 mars 1904, Claron.)

100. — Les répartiteurs, assistés du contrôleur des Contributions directes, arrêtent chaque année les bases de la contribution personnelle-mobilière. C'est là leur principale attribution ; en outre, ils participent à tous les travaux auxquels se livre ce fonctionnaire pendant la tournée générale des mutations : évaluations des propriétés devenues nouvellement imposables, rédaction des états de changements des diverses taxes assimilées perçues, soit en totalité soit pour partie, au profit de la commune, et des feuilles de mutation relatives à la contribution foncière. Enfin ils donnent leur avis sur les demandes en décharge ou en réduction formulées par les contribuables à l'encontre de la contribution personnelle-mobilière, de la taxe des prestations, de la taxe sur les chiens et de la contribution sur les voitures et chevaux (arrêté du 24 floréal an VIII). Les répartiteurs ne sont nommés que pour un an, mais les

nouveaux répartiteurs doivent donner leur avis sur toutes les réclamations qui leur sont soumises, alors même qu'elles s'appliquent à des cotes établies par leurs prédécesseurs (cir. min., 27 août 1885 et instr. min., 10 janvier 1916, art. 98). L'avis des répartiteurs est généralement motivé, mais le défaut d'indication des motifs n'est pas une cause de nullité de l'arrêté intervenu sur la réclamation du contribuable. (Cons. d'Etat : 29 juillet 1912, Berthon, Leb., p. 903 ; et 7 mars 1913, dame veuve Bernard, Leb., p. 326.)

101. — Les répartiteurs tiennent de la loi des attributions importante touchant l'assiette des anciennes contributions directes et des taxes assimilées. On peut dire qu'avant la réforme de notre système fiscal ils jouaient un rôle prépondérant. En fait, d'une manière générale, ils remplissent consciencieusement leurs obligations et sont pour l'Administration de précieux auxiliaires, bien que, comme nous aurons l'occasion de l'indiquer, ils n'aient pas toujours le souci d'appliquer strictement la loi et de tenir compte de la jurisprudence constante du Conseil d'Etat (*infra*, tit. II, ch. II, 1). Mais il arrive parfois que, dans certaines communes, les répartiteurs se désintéressent de leurs fonctions, et ce n'est alors qu'avec de grandes difficultés et même au prix de certaines irrégularités que le contrôleur des Contributions directes peut, au cours de la tournée des mutations, assurer la bonne marche de son service.

102. — Les commissions de répartiteurs ont bénéficié de ce regain du principe démocratique que nous avons signalé au début de notre exposé. Au cours des débats qui se sont déroulés dernièrement sur le projet de loi portant création de nouvelles ressources fiscales, il a été sérieusement question d'étendre leur compétence à la matière des impôts sur le revenu.

Le projet soumis à la Chambre par la Commission des Finances contenait un article 67 qui prévoyait que les répartiteurs de chaque commune seraient appelés à sou-

mettre annuellement leurs propositions à la commission cantonale qui aurait à déterminer, en vue de l'assiette de l'impôt sur les bénéfices agricoles, le revenu net moyen à l'hectare par nature de culture et par classe. Mais cette disposition, adoptée une première fois par la Chambre (deuxième séance du 10 février 1926, *J. O.*, 11 février, déb. parl., Ch., p. 659), a été abandonnée. Par ailleurs, un amendement proposé au cours de la deuxième discussion à la Chambre, tendait à attribuer aux répartiteurs une sorte de contrôle éminent sur l'honnêteté des contribuables en matière d'impôts sur les revenus, en prescrivant que la liste des assujettis à l'impôt général et aux impôts éducatifs, complétée par l'indication des cotes individuelles, leur serait communiquée chaque année par les soins de la direction des Contributions directes. Cette proposition n'a pas été adoptée. (*J. O.*, 5 mars 1926, déb. parl., Ch., deuxième séance du 4 mars 1926, p. 1199.)

II. — LES CLASSIFICATEURS. — **103.** — Les *classificateurs* sont les citoyens qui assument, dans chaque commune, de concert avec le représentant de l'administration des Contributions directes, le classement des parcelles et l'établissement du tarif des valeurs locatives au cours des opérations de l'expertise cadastrale et des revisions périodiques des évaluations des propriétés non bâties.

104. — La loi du 15 septembre 1807 et le Recueil méthodique de 1811 ne prévoyaient pas l'intervention des classificateurs. Ils ont été institués seulement par l'article 4 de l'ordonnance du 3 octobre 1821, confirmé par les dispositions des règlements du 18 octobre 1821 et du 15 mars 1827. Ces dispositions marquaient un retour aux principes posés par les premières lois sur la contribution foncière, qui confiaient les évaluations aux répartiteurs (loi du 3 frimaire an VII, art. 37), tandis que, sous le régime de la loi de 1807, l'expertise cadastrale était faite par des experts nommés par le préfet et travaillant en collaboration avec les agents de l'Administration.

A l'origine, les classificateurs étaient choisis par une assemblée composée des membres du Conseil municipal et des contribuables les plus fortement imposés à la contribution foncière dans la commune (ordonnance du 3 octobre 1821, art. 5). La loi du 5 avril 1882 a supprimé l'adjonction des plus imposés.

105. — A l'heure actuelle, les classificateurs titulaires et suppléants sont nommés par le préfet sur une liste de vingt noms présentée par le Conseil municipal (loi du 29 mars 1914, art. 8, mod. par art. 29 loi du 13 juillet 1925). Ils sont pris obligatoirement parmi les propriétaires fonciers *ou parmi les assujettis à l'impôt sur les bénéfices agricoles* (39). Deux classificateurs titulaires et deux suppléants sur cinq doivent être choisis parmi les contribuables domiciliés en dehors de la commune. Lorsque le territoire communal comporte un ensemble de propriétés boisées de 100 hectares au minimum, la commission doit comprendre au moins un classificateur propriétaire de bois ou forêts, et, pour l'évaluation des bois, il peut lui être adjoint un agent du service forestier si l'administration des Eaux et Forêts le demande.

A défaut de liste de présentation, les classificateurs titulaires et suppléants sont nommés d'office par le préfet, un mois après mise en demeure de délibérer adressée au Conseil municipal.

Un ou plusieurs auxiliaires, nommés par le préfet et rétribués par la commune, peuvent être appelés à concourir aux opérations d'évaluation, soit à la demande du Conseil municipal, soit en cas de refus des classificateurs de participer au travail (loi du 29 mars 1914, art. 8). Contrairement à ce qui existe pour les répartiteurs, le maire

(39) Cette disposition a été introduite dans la loi du 13 juillet 1925 à la demande de certaines associations agricoles, bien qu'elle ait été repoussée par la commission des Finances de la Chambre. Elle se justifie par ce fait que la valeur locative fixée par ces classificateurs a une répercussion sur le montant de l'impôt cédulaire sur les bénéfices agricoles.

et l'adjoïnt ne font pas partie de droit de la commission des classificateurs.

106. — Les classificateurs concourent avec le maire et le représentant de l'administration des Contributions directes aux opérations d'évaluation (*infra*, n^{os} 171 et 182).

Pour assurer l'exactitude du travail des évaluations et garantir à la fois les intérêts des redevables et ceux du Trésor, il a été prévu, en dehors du droit pour les intéressés de contester leur imposition dans certains délais, après la publication du rôle, une procédure administrative s'appliquant spécialement à la confection du tarif. D'une part, si l'accord n'a pu se faire entre le service des Contributions directes et la commission communale de classement, le tarif des évaluations est arrêté par une *commission départementale*. D'autre part, la décision de cette commission départementale est elle-même susceptible d'appel porté devant une *commission centrale des évaluations foncières*, siégeant au ministère des Finances, à la requête du maire, dûment autorisé par le Conseil municipal, ou du directeur des Contributions directes. Ces deux commissions exercent donc en fait une sorte de contrôle sur les opérations des classificateurs et de l'Administration. C'est pourquoi nous croyons utile d'indiquer rapidement leur organisation, qui a d'ailleurs été modifiée récemment par la loi du 13 juillet 1925, dans le sens d'un renforcement de l'influence des représentants des contribuables.

107. — D'après l'article 9 de la loi du 29 mars 1914, la *Commission départementale* comprenait :

Le préfet, président ;

Deux conseillers généraux désignés chaque année pour l'année suivante par le Conseil général ou, à défaut, par le préfet ;

Le trésorier-payeur général ;

Le directeur des Contributions directes et du cadastre ;

Le directeur de l'Enregistrement, des Domaines et du Timbre ;

Le directeur départemental des Services agricoles ;

Un représentant d'une association agricole ou un agriculteur désigné chaque année par le préfet.

L'article 30 de la loi du 13 juillet 1925 précise que le représentant des agriculteurs sera désormais un *propriétaire foncier désigné par la Chambre d'agriculture*. Toutefois, jusqu'à ce que cette chambre soit constituée, la désignation du commissaire appartiendra à l'Office agricole départemental.

108. — Quant à la *commission centrale des évaluations foncières*, elle se composait, d'après l'article 10 de la loi du 29 mars 1914 :

Du ministre des Finances ou de son délégué, président ;

D'un sénateur et *deux* députés nommés par décret ;

Du directeur général de la comptabilité publique ou de son délégué ;

Du directeur général des Contributions directes et du cadastre ou de son délégué ;

Du directeur général de l'Enregistrement, des Domaines et du Timbre ou de son délégué ;

D'un fonctionnaire du ministère de l'Agriculture, nommé par le ministre de l'Agriculture ;

D'un employé supérieur de la direction générale des Contributions directes, secrétaire, avec voix consultative.

La loi du 13 juillet 1925 (art. 31) a modifié ce texte. Désormais, la commission ne comprendra plus qu'un député au lieu de deux et, à la place, un *propriétaire foncier* désigné par le ministre de l'Agriculture.

109. — Le rôle des classificateurs se borne à prendre part aux évaluations des propriétés foncières non bâties et à donner leur avis sur les réclamations des contribuables dans les cas où le service des Contributions directes, tout en reconnaissant la demande fondée, propose d'effectuer une compensation entre les parcelles comprises dans le

même article du rôle, conformément aux dispositions de l'article 16 de la loi du 29 mars 1914.

Au cours des récents débats financiers, le Sénat avait voté un texte qui attribuait compétence aux classificateurs pour formuler chaque année des propositions d'après lesquelles une commission cantonale aurait déterminé, par nature de culture et par classe, les valeurs locatives à l'hectare devant être utilisés pour le calcul de l'impôt cédulaire sur les bénéfices agricoles. (Séance du 26 février 1926. *J. O.* du 27 février, Déb. Sénat, pp. 276 et suiv.)

Ce texte, disjoint une première fois, a été repris lors de la discussion de la loi de finances et repoussé par la Chambre (40).

III. — LA COMMISSION DES CONTRIBUTIONS DIRECTES DE LA VILLE DE PARIS (41). — **110.** — La ville de Paris a un régime administratif spécial et l'assiette des anciens impôts directs n'y est pas organisée suivant les mêmes règles que dans les autres communes. Il n'existe pas de répartiteurs choisis par le préfet sur une liste présentée par le Conseil municipal. Les agents qui portent ce titre font partie de l'Administration, ils sont nommés par le préfet de la Seine et recrutés par voie de concours, ils forment la *Commission des Contributions directes de la ville de Paris* qui, en plus des fonctions ordinaires des répartiteurs, assume celles qui, dans le reste du territoire, sont dévolues aux classificateurs et aux maires.

111. — Le décret du 14 fructidor an II, qui supprimait les libertés de la commune de Paris et confiait la gestion des affaires municipales aux grandes commissions nationales, laissait subsister deux *commissions spéciales*, dont l'une était chargée de l'assiette et de la répartition des contributions publiques. C'est dans cette disposition qu'il

(40) Deuxième séance du 25 avril 1926 (*J. O.*, 26 avril 1926. Déb., parl., Ch., p. 2114 et suiv.).

(41) BOCQUET, *Notice sur la Commission des Contributions directes de la ville de Paris*. Paris, Tenin, 1920.

faut voir l'origine de la Commission des Contributions directes.

Le décret du 23 frimaire an III a remanié la Commission et en a précisé les attributions en disposant qu'elle serait désormais *composée de cinq membres* (42) et « *chargée des opérations qu'administrerait la municipalité de Paris relativement aux contributions directes* ». Cette organisation a survécu à la Constitution de l'an III, bien que le régime municipal prévu par cette Constitution ait été étendu à la ville de Paris.

C'est l'arrêté des Consuls du 5 messidor an VIII qui a fait de la Commission le représentant des contribuables et lui a donné sa physionomie actuelle, en décidant, d'une part, qu'elle *tiendrait lieu de répartiteurs*, d'autre part, que les *commissaires seraient à la nomination du préfet de la Seine*. Un arrêté préfectoral du 1^{er} juin 1849 a institué des répartiteurs adjoints faisant partie du personnel de la Commission.

Actuellement, la Commission est composée de sept répartiteurs titulaires (loi du 24 juin 1880), qui sont assistés par des répartiteurs adjoints recrutés au concours (arrêté du 10 octobre 1878).

112. — Des dispositions combinées du décret du 23 frimaire an III et de l'arrêté des Consuls du 5 messidor an VIII, il résulte que la Commission des Contributions de la ville de Paris cumule les fonctions ordinaires des répartiteurs avec celles qui sont dévolues aux maires en matière de contributions directes. En outre, l'article 8 de la loi du 29 mars 1914 précise : « *A Paris, les membres de la Commission des Contributions directes tiendront lieu de classificateurs.* »

En conséquence, la Commission intervient dans l'assiette et le contentieux de tous les anciens impôts directs et des taxes assimilées, soit comme jouant le rôle des

(42) A l'origine, les membres de la Commission étaient nommés par la Convention.

répartiteurs, soit comme exerçant les attributions du maire ou des classificateurs. C'est ainsi, notamment, que ses membres, assistés du contrôleur des Contributions directes, arrêtent chaque année la liste des assujettis et les bases d'imposition à la contribution mobilière ; qu'ils examinent de concert avec le maire de chaque arrondissement municipal la matrice des patentes et peuvent y consigner leurs observations (loi du 15 juillet 1880, art. 25, al. 8) ; qu'ils procèdent, en même temps que les contrôleurs et d'accord avec eux, à la revision des évaluations foncières, et d'une manière générale qu'ils assistent les agents de l'Administration dans tous leurs recensements et toutes leurs vérifications concernant les anciennes contributions et taxes.

La compétence de la Commission est même plus étendue que celle des répartiteurs, des classificateurs et des maires de province, du fait qu'il existe des taxes municipales spéciales à la ville de Paris. Lorsque celle-ci avait été autorisée par les lois des 31 décembre 1900, 21 mars 1901 et 10 juillet 1902 à établir sept taxes directes en remplacement des droits d'octroi supprimés en exécution de la loi du 29 décembre 1897, il avait déjà été proposé de confier l'assiette de ces taxes exclusivement aux répartiteurs, agents municipaux. Mais les lois précitées, suivant en cela la tradition, ont attribué cette tâche aux agents de l'Etat, les contrôleurs, qui doivent cependant être assistés par les répartiteurs.

Quand il devint nécessaire de créer de nouvelles ressources propres à la ville de Paris, ces répartiteurs ont obtenu compétence exclusive pour le contrôle et l'établissement de la taxe sur les domestiques (loi du 29 décembre 1920, art. 2) et de la taxe sur les pianos (loi du 29 décembre 1920, art. 8). Par contre, la loi du 15 janvier 1926, qui autorise la ville de Paris à percevoir une taxe sur les locaux meublés, dispose que la taxe sera établie et l'état matrice rédigé par les contrôleurs des Contributions directes avec l'assistance des commissaires répartiteurs (art. 7).

113. — De tout ce que nous venons d'exposer, il résulte que la Commission des Contributions directes de la ville de Paris a un double caractère. D'une part, en tant qu'elle exerce les attributions des répartiteurs et des classificateurs, elle agit comme représentant des contribuables ; d'autre part, en tant qu'elle exerce la compétence dévolue au maire en matière fiscale, elle agit comme représentant du pouvoir central. On doit, en outre, observer que, tout en se considérant comme le représentant légal des contribuables, elle a, à l'égard de ceux-ci, du fait même de l'extension de sa compétence, des pouvoirs de contrôle et de taxation bien supérieurs à ceux que possèdent les répartiteurs dans les communes ordinaires.

L'organisation de ce régime spécial pour la ville de Paris n'a pas été sans susciter de nombreuses critiques. Certains, reprenant des propositions qui avaient été formulées déjà au Conseil des Cinq-Cents, en l'an V, puis à l'Assemblée nationale de 1848, ont réclamé, au nom des principes démocratiques, l'extension du droit commun à la ville de Paris. D'autres, au contraire, ont demandé, au nom de la décentralisation administrative, que toutes les opérations du contrôle et de l'assiette des impositions municipales soient confiées aux seuls répartiteurs, agents municipaux en même temps que techniciens spécialisés, à l'exclusion des contrôleurs, fonctionnaires de l'Etat.

SECTION II

**COMMISSIONS INTERVENANT DANS LE CONTROLE
ET L'ASSIETTE DES IMPOTS SUR LES REVENUS**

SOMMAIRE. — Evolution de la législation à ce point de vue, n° 114.

§ 1^{er}. — *Législation antérieure à 1926* : I. Bénéfices industriels et commerciaux (forfait) : organisation de la Commission, n° 115 ; appréciation, n° 116. — II. Bénéfices industriels et commerciaux (entreprises étrangères d'assurance, de capitalisation ou d'épargne) : loi du 13 juillet 1925, art. 82, n° 117 ; analyse des travaux préparatoires, n° 118 ; appréciation du caractère et du rôle de la Commission, n° 119.

§ 2. — *Loi du 4 avril 1926* : Création de deux nouvelles commissions, n° 120. — I. Bénéfices commerciaux : composition, n° 121 ; compétence, n° 122. — II. Bénéfices des professions non commerciales : composition, n° 123 ; organisation, n° 124 ; compétence, n° 125. — III. Appréciation de ces dispositions nouvelles : différences entre les deux commissions, n° 126 ; raison d'être et effets, n° 127 ; conclusion, n° 128.

114. — Au moment de l'introduction en France des impôts sur le revenu, on avait jugé que la nécessité de soustraire les organes de taxation aux influences politiques locales et de garantir aux contribuables le secret de leurs affaires était difficilement compatible avec l'existence de commissions de taxation où siègeraient des citoyens n'appartenant pas à l'Administration et choisis par ou parmi les assujettis. Par suite, les lois des 15 juillet 1914 et 31 juillet 1917 avaient écarté toute collaboration des représentants des redevables avec les agents chargés du contrôle et de l'assiette des nouveaux impôts. La Commission qui, d'après les articles 6 et 8 de la loi du 31 juillet 1917, devait déterminer les coefficients applicables au chiffre d'affaires, pour chaque profession, en vue de la détermination du bénéfice imposable, ne constituait pas un organe de contrôle ou de taxation, puisqu'elle n'intervenait pas dans la fixation des cotisations individuelles. Il en était de même de la Commission instituée par la loi

du 25 juin 1920 et chargée de fixer, en matière d'impôt sur les bénéfices agricoles, les coefficients applicables à la valeur locative.

Cependant, il faut signaler qu'en Alsace-Lorraine l'impôt sur les professions et l'impôt sur les capitaux, qui présentent une certaine analogie avec nos impôts cédulaires, étaient, dès avant 1924, en vertu des lois des 8 juin 1896 et 13 juillet 1901, établis par des commissions départementales comprenant des fonctionnaires et des délégués des municipalités et du Conseil général.

Les lois des 16 avril 1924 et 13 juillet 1925 avaient institué, en matière d'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, deux commissions spéciales comprenant des représentants des assujettis, pour la fixation du forfait et pour l'imposition des entreprises étrangères d'assurance ou de réassurance et de capitalisation ou d'épargne. Mais ce n'était là que des dispositions exceptionnelles. La loi du 4 avril 1926 marque un nouveau retour en faveur du système des commissions.

Nous allons étudier d'abord les deux commissions qui existaient avant la loi du 4 avril 1926, puis celles qui ont été prévues par cette dernière loi.

§ 1^{er}. — Législation antérieure à 1926

I. — BÉNÉFICES INDUSTRIELS ET COMMERCIAUX (FORFAIT). — **115.** — La loi du 16 avril 1924 modifiait le régime fiscal applicable au petit commerce et à la petite industrie et instituait, tant pour l'impôt cédulaire que pour l'impôt sur le chiffre d'affaires, un forfait en faveur des redevables dont le chiffre d'affaires ne dépassait pas 200.000 francs ou 40.000 francs, suivant la nature de la profession exercée.

En principe, le montant du chiffre d'affaires forfaitaire devait être fixé par l'Administration après accord avec le contribuable. Mais il était prévu qu'au cas où cet accord ne pourrait s'établir, le redevable aurait la faculté de demander que l'évaluation fût faite par une Commission

siégeant au chef-lieu de département et composée d'un conseiller de préfecture désigné par le préfet, président, de trois chefs de services financiers désignés par le ministre des Finances ou de leurs délégués et de *trois membres désignés par les Chambres de commerce ou, à défaut, par le ministre du Commerce*. Pour ces trois derniers membres, il était prévu trois suppléants désignés dans les mêmes conditions. Le règlement d'administration publique du 9 novembre 1924, précisait que la désignation de ces six délégués serait faite sur la demande du ministre des Finances dans des conditions déterminées d'un commun accord par les présidents des Chambres de commerce du département. Lorsqu'il y avait désaccord avec un syndicat ou une coopérative agricoles, les délégués des Chambres de commerce étaient remplacés par trois membres choisis par le président de la Chambre d'agriculture parmi les représentants des syndicats et coopératives agricoles du département.

116. — Cette Commission différait, par sa composition, de celles qui existaient précédemment dans notre législation des impôts directs. Tandis que les commissions de répartiteurs et de classificateurs comprenaient exclusivement des représentants des contribuables et que la commission qui intervenait dans l'assiette de la contribution extraordinaire sur les bénéfices de guerre n'était composée que par des fonctionnaires, celle qui pouvait être appelée à fixer le montant du forfait était une commission mixte où siégeaient des représentants des assujettis et des fonctionnaires réunis sous la présidence d'un membre d'un tribunal administratif. Sa composition était analogue à celle des commissions chargées de déterminer les coefficients pour les cédules commerciale et agricole, mais ses attributions étaient bien différentes. En effet, elle prenait une part directe à la détermination des bases des cotisations individuelles et même elle possédait des pouvoirs de contrôle qui étaient refusés à l'Administration. En effet, le contribuable admis au forfait était dispensé des décla-

ractions et justifications prévues par les lois antérieures. Bien plus, pour la période transitoire précédant l'admission définitive au forfait, l'Administration avait prescrit à ses agents de ne demander aucune communication de leurs livres et documents comptables aux assujettis qui s'étaient déjà placés, pour le paiement de l'impôt sur le chiffre d'affaires, sous le régime du forfait institué par l'article 13 de la loi du 30 mars 1923. Or, la loi du 16 avril 1924 permettait à la commission de se faire communiquer par le redevable « *tous renseignements ou justifications qui lui paraîtraient nécessaires* ».

La loi du 4 avril 1926 ayant supprimé le forfait fondé sur le chiffre d'affaires pour l'assiette de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, la commission que nous venons d'étudier n'interviendra plus désormais qu'en matière d'impôt sur le chiffre d'affaires.

II. — BÉNÉFICES INDUSTRIELS ET COMMERCIAUX (ENTREPRISES ÉTRANGÈRES D'ASSURANCE OU DE RÉASSURANCE ET DE CAPITALISATION OU D'ÉPARGNE). — **117.** — L'article 82 de la loi du 13 juillet 1925, qui institue un régime spécial pour l'imposition dans la cédule commerciale des entreprises pratiquant l'assurance ou la réassurance et des entreprises de capitalisation ou d'épargne, dispose : « Pour les entreprises étrangères, le revenu net global est évalué forfaitairement, en appliquant aux primes perçues par ces entreprises en France et dans les colonies ou pays de protectorat, ou correspondant à des risques situés en France et dans les colonies ou pays de protectorat, un coefficient égal à la proportion existant pour les cinq plus prospères entreprises françaises assurant des risques de même nature ou exerçant la même industrie, entre le revenu net global calculé conformément au paragraphe précédent et le montant des primes ; toutefois, les entreprises étrangères pourront, à charge par elles d'apporter à la commission ci-dessous prévue les justifications nécessaires, être imposées suivant les mêmes règles que les entreprises françaises.

« Les coefficients visés aux paragraphes précédents sont arrêtés chaque année par les ministres des Finances et du Travail, après avis d'une commission ainsi composée :

« Un conseiller d'Etat, en service ordinaire, président ;

« Le directeur général de l'Enregistrement ou son représentant ;

« Le directeur général des Contributions directes ou son représentant ;

« Un inspecteur des Finances désigné par le ministre des Finances ;

« Le directeur du contrôle des assurances privées au ministère du Travail ou son représentant ;

« Trois représentants des entreprises françaises désignés par leurs collègues ;

« Un représentant des entreprises étrangères désigné par ses collègues.

« Un règlement d'administration publique, rendu après avis de la commission susvisée, déterminera les conditions d'application du présent article. »

118. — Ce texte a été introduit dans la loi du 13 juillet 1925 au cours de la discussion devant le Parlement. Le projet de budget comportait en effet, en ce qui concerne les entreprises d'assurance, de capitalisation ou d'épargne, la création de certaines taxes spéciales dont le recouvrement aurait été confié à l'Enregistrement (projet de budget de l'exercice 1925, exposé des motifs, art. 94 à 101, *J. O.*, Doc. parl., Ch., annexe n° 441, p. 1409). Ces taxes, adoptées par la Chambre avec un simple rehaussement des taux, puis disjointes par le Sénat, furent à nouveau proposées à la Chambre par sa Commission (deuxième séance du 2 juillet 1925, *J. O.* du 3 juillet, Déb. Chambre, pp. 3108 à 3110). C'est alors qu'un amendement de M. Jacques Duboin, appuyé par M. Caillaux, ministre des Finances, et finalement accepté par la Commission par 7 voix contre 6,

a substitué aux taxes susvisées une *participation de l'Etat aux revenus des entreprises* et a organisé, pour l'imposition des entreprises étrangères, la Commission dont nous parlons (deuxième séance du 2 juillet 1925, *J. O.*, pp. 3118 à 3126). Ce texte adopté par la Chambre a été remanié par le Sénat qui, tout en gardant la chose, a supprimé l'expression *participation aux bénéfices* et a présenté cette disposition comme un simple aménagement de l'impôt cédulaire sur les bénéfices commerciaux. C'est également devant le Sénat que M. Caillaux a proposé une modification ayant pour but de permettre aux entreprises étrangères d'être taxées sur leur bénéfice réel, à charge par elles de fournir à la commission toutes justifications nécessaires.

119. — La commission instituée par l'article 82 de la loi du 13 juillet 1925 a un double caractère. D'une part, elle fixe les coefficients applicables au montant total des primes perçues en France et dans les colonies ou pays de protectorat par les entreprises assujetties et, par là, elle s'apparente aux commissions des coefficients existant déjà en matière d'impôts sur les bénéfices commerciaux et agricoles. D'autre part, elle peut être appelée à établir les bases d'imposition de certaines entreprises particulières et à exercer un contrôle direct sur les justifications que celles-ci doivent alors lui fournir. Nous observerons, d'ailleurs, que, même dans le cas où elle exerce sa compétence exclusivement en vue de la détermination des coefficients, les opérations qu'elle effectue offrent beaucoup d'analogie avec celles d'un véritable organe de contrôle, puisqu'elle doit déterminer, pour les cinq compagnies françaises les plus prospères assurant des risques de même nature ou exerçant la même industrie, la proportion existant entre le revenu net total et le montant total des primes perçues pendant l'année. C'est d'ailleurs ce qui explique l'importance de la représentation des compagnies françaises au sein de cette commission.

§ 2. — Loi du 4 avril 1926 (43)

120. — La loi du 4 avril 1926 organise deux nouvelles commissions comprenant des représentants des assujettis. L'une d'elles interviendra dans l'assiette de l'impôt sur les *bénéfices industriels et commerciaux* dans les cas où le contrôleur *jugera utile* de lui soumettre les désaccords qui se seront produits entre lui et les contribuables, en ce qui concerne l'évaluation du bénéfice net. L'autre sera appelée à se prononcer *dans tous les cas* où le contrôleur se trouvera en désaccord avec un assujetti à la cédule des *professions non commerciales*. La compétence de ces deux nouveaux organismes est, par conséquent, beaucoup plus étendue que celle des commissions spéciales qui existaient déjà.

I. — BÉNÉFICES COMMERCIAUX. — **121.** — L'article 9 de la loi du 4 avril 1926, qui remplace l'article 9 de la loi du 31 juillet 1917, dispose que le contrôleur peut rectifier la déclaration du contribuable ; mais qu'il doit alors l'en aviser et lui faire connaître les motifs de cette rectification en l'invitant à faire parvenir, dans le délai de vingt jours, son acceptation ou ses observations. Si le contribuable conteste l'évaluation du contrôleur, celui-ci *peut* soumettre le différend à l'appréciation d'une commission consultative siégeant au chef-lieu de l'arrondissement et composée de *cinq commerçants ou industriels désignés par la Chambre de commerce*.

122. — Il résulte de ce texte que l'intervention de la commission *n'est pas obligatoire*. Le contrôleur est libre de ne pas la consulter. Mais, le plus souvent, il aura intérêt à le faire. En effet, d'une part, en ce qui concerne les redevables dont le bénéfice est inférieur à 50.000 francs, il ne peut pas demander de justifications ni, en particulier, exiger la production des livres et documents comptables ;

(43) Voir en annexe le texte de la loi.

il lui serait donc très difficile de faire la preuve devant la juridiction contentieuse du bien fondé de sa rectification ; il jugera, dès lors, préférable de soumettre l'affaire à la commission en lui faisant connaître les simples présomptions qui justifieraient, d'après lui, un rehaussement du bénéfice déclaré et de lui demander son avis qui, s'il est conforme à ses prétentions, les fera bénéficier d'une présomption d'exactitude. En ce qui concerne, d'autre part, les commerçants et industriels dont le bénéfice excède 50.000 francs, le contrôleur peut demander des justifications, se faire représenter la comptabilité et y rechercher des éléments de preuve ; il aura donc moins d'intérêt à aller devant la commission ; toutefois il peut se faire, au cas où ses preuves seraient discutables, qu'il ait avantage à y ajouter la présomption d'exactitude attachée à l'avis de la commission (44).

II. — BÉNÉFICES DES PROFESSIONS NON COMMERCIALES (45).

— **123.** — L'article 12 de la même loi, qui organise une procédure nouvelle pour le contrôle des bénéfices des professions non commerciales, prévoit qu'en cas de désaccord entre le contrôleur et le déclarant, ce désaccord sera soumis à une commission consultative siégeant au chef-lieu de chaque département.

Cette commission est présidée par le *président du tribunal civil* du chef-lieu de département ou, en cas d'empêchement, par un membre du même tribunal désigné par lui.

Elle comprend un *avocat* désigné par les bâtonniers des barreaux du département ou, à défaut de barreau constitué, un avoué désigné par les présidents des chambres de discipline du département ; un *notaire* désigné par les présidents des chambres de discipline ; un *médecin* désigné

(44) Cette commission ne commencera à fonctionner que pour l'établissement des cotisations perçues au titre de l'année 1927.

(45) On trouve l'origine de cette commission dans le projet déposé par M. Caillaux en mai 1925 (annexe n° 1608, au procès-verbal de la séance de la Chambre du 25 mai 1925).

par les syndicats de médecins du département ou, à défaut, par le préfet. Trois membres suppléants sont désignés dans les mêmes conditions.

La loi a voulu organiser la représentation des assujettis par des personnes exerçant la même profession. Aussi précise-t-elle que, dans le cas où le contribuable ne serait ni avocat, ni notaire, ni médecin, il aurait le droit de réclamer la présence, au sein de la commission, d'un représentant des syndicats ou associations corporatives dont il fait partie, représentant qui serait désigné par ces associations ou, à défaut, par le préfet.

Les fonctions de secrétaire-rapporteur sont remplies par un inspecteur des Contributions directes qui a voix délibérative.

Tous les membres de la commission sont assujettis au *secret professionnel*, dans les mêmes conditions que les agents de l'Administration.

Les dispositions légales prévoient qu'il pourra être organisé plusieurs commissions dans un même département et que, dans ce cas, l'une d'elles sera présidée par le président du tribunal civil du chef-lieu, qui désignera, parmi les autres membres de ce tribunal, les présidents des autres commissions.

124. — La commission est convoquée par son président à la demande du directeur des Contributions directes. Les contribuables intéressés sont convoqués dix jours au moins avant la réunion et invités à se faire entendre ou à faire parvenir leurs observations par écrit. La délibération est valable lorsqu'il y a au moins trois membres présents. En cas de partage, la voix du président est prépondérante. On peut d'ailleurs prévoir que, le plus souvent, assisteront seuls à la réunion le président, le secrétaire-rapporteur et le représentant de la profession exercée par le contribuable.

125. — La commission examine les motifs invoqués par l'Administration et par le contribuable et elle formule par

écrit un avis indiquant le chiffre du bénéfice professionnel *qui lui paraît pouvoir être attribué* à l'intéressé. L'avis de la commission ne lie pas l'Administration, qui reste libre de fixer la base de l'imposition à un autre chiffre. Mais, lorsque la cotisation est établie d'après l'évaluation faite par la commission, le redevable ne peut obtenir une réduction, par voie de réclamation contentieuse, qu'en apportant devant le tribunal *la preuve du chiffre exact de ses bénéfices*. Dans le cas contraire, la charge de la preuve incombe à l'Administration.

Les commissions prévues par l'article 12 vont être constituées dès maintenant et participeront au contrôle des impositions à établir au titre de l'année 1926.

III. — APPRÉCIATION DE CES DISPOSITIONS NOUVELLES. —

126. — Il faut d'abord noter qu'il existe, entre les deux commissions prévues par la loi du 4 avril 1926, des différences importantes quant à la composition et quant à la compétence.

La première que nous avons étudiée est composée uniquement de représentants des redevables, tout comme les commissions de répartiteurs et de classificateurs. L'autre comprend un magistrat, un fonctionnaire et des représentants des assujettis ; mais il est probable que, dans bien des cas, elle revêtira, en pratique, une forme tripartite, le représentant de la profession intéressée assistant seul à la délibération avec le magistrat-président et le fonctionnaire-rapporteur.

D'autre part, en matière de bénéfices commerciaux, le recours à la commission est facultatif et laissé à l'initiative des agents de l'Administration. Pour la cédule non commerciale, au contraire, le désaccord doit *obligatoirement* être soumis à la commission consultative.

127. — Par contre, l'institution de ces deux commissions procède de la même idée et leurs avis ont la même valeur et les mêmes effets.

Dans les deux cas, le législateur a voulu organiser un

moyen de taxation qui pût suppléer, le cas échéant, à l'insuffisance du contrôle. Il ne nous paraît pas douteux, en effet, que la commission des bénéfices commerciaux a été instituée surtout en vue de soumettre à l'appréciation de leurs pairs les déclarations des contribuables dont le bénéfice n'excède pas 50.000 francs ; qui peuvent se borner à indiquer un chiffre approximatif et qui sont dispensés de fournir des justifications. D'autre part, il n'est pas nécessaire d'insister sur la difficulté que présente le contrôle des bénéfices des professions non commerciales.

Ces deux commissions constituent des espèces de *jurys d'équité*. Cependant elles diffèrent profondément des jurys qui, sous le régime de la loi du 14 thermidor an V, étaient chargés de l'assiette de la contribution personnelle-mobilière, parce qu'elles n'ont pas le pouvoir d'arrêter définitivement les bases de l'imposition. Elles ne peuvent que donner un avis auquel est attachée une présomption d'exactitude, mais qui ne lie pas l'Administration et qui ne fait pas obstacle au droit que possède le contribuable de réclamer devant la juridiction contentieuse après la publication du rôle. C'est pourquoi on ne peut pas les assimiler à la commission de taxation prévue dans le projet Caillaux de 1907, ni voir en elles la réalisation de ces juridictions préalables, sortes de *conseils de revision*, qui ont été préconisées par M. Hauriou (46). Mais, bien que leur compétence soit limitée à cet égard, ces commissions sont profondément différentes de celles qui existaient auparavant et qui n'avaient, somme toute, qu'un rôle d'exception.

128. — Comment doit-on considérer ce retour au système des commissions de taxation ? Il faut d'abord remarquer que leur institution est, en quelque sorte, la contrepartie d'une diminution des pouvoirs de contrôle de l'Administration, puisque celle-ci ne pourra plus, d'une part, demander des justifications aux commerçants dont

(46) HAURIOU, *Précis de Droit administratif et de Droit public*, 10^e éd., 1921, liv. IV, tit. II, ch. iv, pp. 812 et suiv.

le bénéfice ne dépasse pas 50.000 francs ; d'autre part, utiliser la procédure du contrôle d'après les dépenses ostensibles, en ce qui concerne la taxation à la cédule des assujettis exerçant une profession non commerciale. En outre, l'étendue de leur ressort (arrondissement pour les bénéfices commerciaux, département pour la cédule non commerciale) pourra permettre aux commissaires d'échapper aux rivalités et aux querelles locales, ce qui aurait été le gros danger si les commissions avaient été communales ou même cantonales. Ceci nous amène à penser qu'en l'absence d'un contrôle efficace, l'appréciation du bénéfice par les pairs du contribuable, appréciation ne liant pas l'Administration et laissant sauf le droit de réclamation, est peut-être encore le meilleur moyen pour arriver à une taxation correcte. Toutefois, il faut craindre que la nécessité de prévenir le contribuable du désaccord, d'attendre ses observations, de réunir la commission et de prendre son avis, ait pour effet d'allonger la procédure de l'établissement de l'impôt et de retarder encore l'émission des rôles.

TITRE II

Le contrôle dans nos anciens impôts directs

129. — Avant les réformes de 1914-1917, le système français des impôts directs se composait, d'une part, des quatre contributions qu'on a pu appeler jusqu'à 1925 les *quatre vieilles* et, d'autre part, des *taxes assimilées*.

La loi du 31 juillet 1917 a supprimé, en tant qu'impôts d'Etat, les contributions personnelle-mobilière, des portes et fenêtres et des patentes, mais elle les a maintenues à titre d'impositions locales.

La contribution des portes et fenêtres a, d'ailleurs, cessé d'être perçue à partir de 1926 (loi du 19 juillet 1925, art. 3).

Quant à l'impôt foncier, qui avait été profondément remanié par les lois du 8 août 1890 et du 29 mars 1914, il a constitué une des cédules du nouveau système, mais les départements et les communes continuent à percevoir des centimes additionnels calculés sur le principal constitué par l'impôt d'Etat. Enfin, les taxes assimilées n'ont pas été atteintes par la transformation.

L'ancien système subsiste donc partiellement, et le contrôleur des Contributions directes continue à établir les impôts qui s'y rattachent, avec le concours des commissions et des autorités locales.

Dans les développements qui vont suivre, nous allons étudier comment s'effectuent, pour chacune des anciennes contributions directes et pour les diverses taxes assimilées, la recherche des assujettis et la détermination des bases d'imposition. Nous chercherons ensuite à caractériser, au point de vue de ses principes et de ses méthodes, le contrôle appliqué à ces anciens impôts.

CHAPITRE PREMIER

CONTRIBUTION FONCIÈRE

130. — La contribution foncière est un impôt réel assis sur le revenu net des immeubles et frappant celui qui a la jouissance de la propriété, c'est-à-dire le propriétaire apparent ou l'usufruitier.

La recherche du sujet de l'impôt se borne, par suite, à la constatation de l'identité du propriétaire actuel ou de l'usufruitier.

La détermination de la base de l'impôt nécessite, par contre, des opérations plus complexes. Il faut, tout d'abord, procéder à la reconnaissance de chaque propriété ou même de chaque parcelle, élément de propriété, et, ensuite, évaluer le revenu net de cette propriété ou de cette parcelle.

Quels sont les procédés employés ? A quelles autorités incombe cette tâche ?

131. — Les solutions adoptées ont varié suivant les époques et suivant les régimes, car la contribution foncière n'a pas eu continuellement le même caractère. Dans l'histoire financière de la France, elle apparaît tantôt sous la forme d'un impôt de répartition, tantôt sous celle d'un impôt de quotité, et on observe une évolution parallèle du contrôle, qui vérifie la règle que nous avons dégagée dans un précédent chapitre.

SECTION PREMIÈRE

HISTORIQUE

SOMMAIRE. — Origine de l'organisation actuelle du contrôle, n° 131.

I. — *Le Vingtième des biens-fonds* : organisation, n° 132 ; procédure des vérifications, n° 133.

II. — *La contribution foncière à l'époque révolutionnaire*, n° 134.

Le contrôle, tel qu'il existe actuellement en matière d'impôt foncier, se rattache étroitement aux institutions de l'Ancien régime et de la période révolutionnaire. C'est pourquoi nous croyons utile d'esquisser très rapidement un tableau de ces institutions.

I. — LE VINGTIÈME DES BIENS-FONDS (46). — **132.** — C'est au XVIII^e siècle, avec l'institution de l'impôt du *Dixième*, maintenu par la suite sous les noms de *Cinquantième*, de *Vingtième*, que l'on voit organiser pour la première fois en France un contrôle effectif en vue de l'assiette de l'impôt foncier.

Le Dixième des biens-fonds était un impôt de quotité qui nécessitait l'évaluation exacte de chaque propriété immobilière. Le système adopté était celui de la déclaration contrôlée. (Déclaration du 24 octobre 1710, art. 11 ; Déclaration du 27 novembre 1733 ; Edit de mai 1749.)

C'est pour vérifier les déclarations que furent créés les *contrôleurs du Dixième*, qui devinrent plus tard les *contrôleurs du Vingtième*. Ce n'est guère qu'à partir de 1772, après une longue période de tâtonnements, que les travaux de ces contrôleurs purent être effacés et ils constituèrent dès lors la seule base de l'établissement de l'impôt.

133. — La procédure suivie pour la vérification des déclarations et l'évaluation des revenus par le contrôleur

(46) MARION, *Les impôts directs sous l'Ancien régime ; L'impôt sur le revenu au XVIII^e siècle, principalement en Guyenne*.

RIOCHE, *De l'administration des Vingtièmes sous l'Ancien régime*, thèse de Paris, 1904.

du Vingtième, qui dans chaque paroisse opérait avec le concours du syndic, des collecteurs des tailles et des vingtièmes et de trois propriétaires désignés par les habitants sur la demande du subdélégué (Déclaration du 2 novembre 1777), a servi de modèle pour l'organisation de l'expertise cadastrale. Elle comprenait diverses opérations : le *cantonement* et le *choix des classes*, qui étaient effectués sur le terrain ; l'établissement du *tarif*, qui était vérifié par comparaison avec les produits de la dîme, et enfin la vérification de chaque article, opérée en rapprochant la déclaration du redevable de l'état des classes et du tarif.

A l'origine, les vérifications des contrôleurs du Vingtième devaient être annuelles, mais elles étaient, en fait, bien moins fréquentes et très irrégulières. Un arrêt du 2 novembre 1777 intervint, par la suite, pour décider que les vérifications n'auraient plus lieu que tous les vingt ans et qu'elles ne pourraient jamais affecter une cote particulière sans porter également sur tous les biens de la paroisse. Il y avait là une analogie frappante avec nos revisions des évaluations foncières.

II. — LA CONTRIBUTION FONCIÈRE A L'ÉPOQUE RÉVOLUTIONNAIRE. — **134.** — La Constituante a trouvé dans le Vingtième des biens-fonds toute l'organisation de la contribution foncière. Le Vingtième avait d'ailleurs déjà pris, à cette époque, dans la plus grande partie de la France, le caractère d'impôt de répartition (47).

La loi du 1^{er} décembre 1790 n'a fait que consacrer cet état de choses : la contribution foncière qu'elle instituait était un *impôt de répartition* ; toutefois, tout propriétaire taxé au delà du *sixième* de son revenu pouvait obtenir une détaxe. Elle imposait aux redevables l'obligation de *déclarer la nature et la contenance* de leurs propriétés. Il devait être dressé, dans chaque commune, une matrice présentant les noms des propriétaires et, pour chacun, le

(47) MARION, *L'impôt sur le revenu au XVIII^e siècle, principalement en Guyenne*, conclusions, pp. 242 et suiv.

détail par parcelle de ses propriétés, avec l'indication, pour chaque parcelle, de sa situation, de sa nature, de sa contenance et de son produit net. Mais, en fait, il fut impossible de constituer ces documents, par suite du défaut d'arpentage et de reconnaissance des parcelles. Quant au revenu net, les autorités chargées de l'assiette de l'impôt ne pouvant pas arriver à établir pour chaque nature de culture le prix moyen de fermage, s'en tinrent à dégager des anciens rôles de la Taille et du Vingtième un revenu global pour chaque propriétaire, et à procéder, en ce qui concerne la contenance et le revenu des parcelles, à un simple ajustement au chiffre total ainsi obtenu.

Quelles que fussent les dispositions des lois postérieures, on persista dans les mêmes errements et il fut impossible d'arriver à une détermination correcte des bases de la contribution foncière avant qu'eût été confectionné un *cadastre parcellaire* et que des mesures efficaces eussent été prévues pour assurer la mise au courant de ce document.

SECTION II

LE CADASTRE PARCELLAIRE

SOMMAIRE. — Possibilité d'établir un cadastre, n° 135 ; le rôle du cadastre au point de vue du contrôle, n° 136 ; cadastre parcellaire, n° 137 ; tentatives d'établissement d'un cadastre parcellaire, n° 138 ; définition de la parcelle, n° 139.

I. — *Confection du cadastre parcellaire* : documents cadastraux, n° 140 ; travaux d'art, n° 141 ; opérations d'expertise : agents qui en sont chargés, n° 142 ; procédure de l'expertise, n° 143.

II. — *Importance et caractère du cadastre au point de vue du contrôle fiscal* : au moment de sa confection, n° 144 ; par la suite, n° 145 ; fixité des évaluations cadastrales, n° 146.

III. — *Renouvellement et conservation du cadastre* : le nouveau cadastre (loi du 17 mars 1898), n° 147 ; service du renouvellement ou de la revision et de la conservation du cadastre, n° 148 ; la reconfection du cadastre, n° 149.

135. — Nous venons de voir qu'à l'époque révolutionnaire, comme sous l'Ancien régime, le législateur avait

dû exiger de tout propriétaire une déclaration de la contenance et de la nature de ses biens. Ces déclarations, plus ou moins exactes et plus ou moins bien contrôlées, constituaient pour l'évaluation une base très imparfaite. Cependant, tous ces éléments peuvent être facilement connus du fisc sans déclaration, et il est possible de dresser un état descriptif de toutes les propriétés imposables indiquant, pour chacune d'elles, la contenance et la nature de culture de ses différents éléments, état qui peut être complété, après l'évaluation, par l'indication des revenus nets. L'ensemble de ces opérations aboutit à la confection d'un *cadastre*.

136. — L'existence d'un tel document dispense de recourir à la *déclaration* des assujettis et permet de lui substituer la *taxation administrative* qui est préférable, en l'espèce, puisqu'il s'agit d'un impôt réel frappant des objets matériels apparents. En même temps, elle réduit considérablement la part de la *contestation* dans la procédure de la détermination des bases, puisque celle-ci est effectuée uniquement par le procédé de la *constatation*.

C'est à ce point de vue que le cadastre nous paraît se rattacher à la question du contrôle, et c'est pourquoi nous lui consacrerons quelques développements, sans toutefois en entreprendre une étude détaillée qui sortirait des limites de notre travail.

137. — Pour que la contenance et la nature de culture des propriétés puissent être déterminées avec exactitude, il faut qu'il y ait préalablement à l'évaluation une *reconnaissance du terrain et un arpentage*. D'autre part, il est nécessaire, pour en déterminer le revenu exact, de décomposer chaque propriété en ses éléments au moment de l'évaluation, car elle peut comporter des terrains de qualités différentes, portant des cultures différentes et donnant par suite un produit net différent et il peut se faire que certains de ces éléments soient, par la suite, distraits de la propriété à laquelle ils étaient primitivement rat-

tachés. Il peut se faire encore que cette propriété vienne à être augmentée par l'adjonction de nouvelles parcelles. Dans ces deux hypothèses, si la première évaluation a été faite par parcelles, on n'aura qu'à procéder par soustraction ou addition pour mettre les documents cadastraux en concordance avec la réalité, tandis que s'il avait été procédé à une évaluation globale ou même par masses de cultures, il faudrait à chaque modification recommencer l'opération. De là la supériorité de l'évaluation *parcellaire* sur les autres méthodes.

138. — Cependant les tentatives qui avaient été faites sous l'Ancien régime dans les pays de taille réelle, n'avaient abouti qu'à la confection d'états estimatifs sans arpentage préalable (*compoix terriens*). Plus tard, un arrêté des Consuls du 12 brumaire an XI prescrivit de procéder, dans 1800 communes, à l'arpentage et à l'évaluation des propriétés foncières, par *masses de cultures*. Mais cette mesure fragmentaire fut bien vite reconnue insuffisante, et la loi du 15 septembre 1807 décida la confection du *cadastre parcellaire*.

139. — Le *Recueil méthodique des lois, décrets, instructions, règlements et décisions sur le cadastre de la France*, publié en 1811, précise qu'on doit entendre par *parcelle* « une portion de terrain plus ou moins grande, située dans un MÊME triage ou lieu dit, présentant une MÊME nature de culture et appartenant à un MÊME propriétaire » (art. 130). C'est la parcelle ainsi définie qui constitue la cellule du cadastre, et l'on peut dire que celui-ci est l'état descriptif et estimatif de toutes les parcelles du territoire au moment de la clôture des opérations d'évaluation.

I. — CONFECTION DU CADASTRE PARCELLAIRE. — **140.** — La confection de cadastre parcellaire a nécessité deux sortes d'opérations : d'une part, les *travaux d'art* ; d'autre part, les *travaux d'expertise*.

Les résultats en sont consignés dans trois documents principaux établis par commune :

- 1° Le *plan* du territoire de la commune ;
- 2° Les *états de sections*, qui forment la légende du plan et où figurent, pour chaque parcelle, sa nature de culture, sa contenance et le nom de son propriétaire, de telle sorte que tous les propriétaires fonciers de la commune sont portés aux états de sections autant de fois qu'ils possèdent de parcelles et dans l'ordre topographique de ces parcelles ;
- 3° Les *matrices cadastrales*, où sont groupées sous le nom de chaque propriétaire les désignations cadastrales des parcelles qui lui appartiennent.

141. — Les *travaux d'art*, qui aboutissent au lever du plan et à la détermination des contenances, sont exécutés dans chaque département, sous l'autorité du préfet, par un corps de géomètres du cadastre rattachés à la division des Contributions directes.

Ces agents procèdent successivement à la délimitation intercommunale, à la triangulation, à la division de la commune en sections, à la rédaction de la liste alphabétique des propriétaires, à la reconnaissance et à la délimitation des propriétés, au lever et au rapport du plan, enfin au calcul des contenances et à la rédaction du *tableau indicatif* qui constitue la minute des états de sections (48).

Au cours de l'exécution de leurs travaux, les géomètres peuvent pénétrer dans toutes les propriétés publiques et privées et interroger toutes personnes susceptibles de leur fournir des renseignements utiles.

Sous le régime de l'« *ancien cadastre* » (49), ils peuvent opérer seuls dans tous les cas et ils ne sont jamais assistés obligatoirement par une commission locale.

(48) Nous nous bornons ici à énumérer les diverses opérations des géomètres. Pour une étude plus détaillée du cadastre, nous renvoyons à : FAIVRE, *Notice sur les Contributions directes et le Cadastre*, 4^e édit., Paris, 1903, pp. 73 à 99 ; *Notions élémentaires sur les Impôts directs*, édition de novembre 1922, pp. 39 à 66 ; et aux excellentes études sur le cadastre publiées depuis 1890, notamment à ARNOUX, *Notes sur le Cadastre en France et sur l'Impôt foncier et le Cadastre à l'étranger* (Extrait du *Dictionnaire des Finances*), Paris, Imprimerie nationale, 1891.

(49) Par « *ancien cadastre* », nous entendons le cadastre régi par les lois antérieures à celle du 17 mars 1898, qui a apporté en la matière

Lorsque ses opérations sur le terrain et ses travaux de cabinet sont terminées, le géomètre communique aux propriétaires, à la mairie de chaque commune, les résultats de l'arpentage, c'est-à-dire le plan et les relevés de contenance établis pour chaque redevable de l'impôt foncier. Si ces résultats sont contestés, il vérifie l'arpentage en présence des intéressés.

Ainsi, c'est seulement à ce moment de l'exécution des travaux d'art que les propriétaires intéressés sont mis en cause et qu'ils peuvent contester les résultats des constatations faites préalablement par les géomètres.

142. — Les *opérations d'expertise* ne sont entreprises qu'après l'achèvement des travaux d'art. Elles ont pour but la détermination du revenu net de chaque parcelle.

Elles incombent au contrôleur des Contributions directes. Mais celui-ci n'opère pas seul ; il est assisté obligatoirement par les *classificateurs*. Cette adjonction d'une commission locale au fonctionnaire chargé de diriger les travaux de l'expertise cadastrale s'explique par la nécessité d'entourer celui-ci de représentants des contribuables connaissant bien la qualité des différentes propriétés de la commune et le produit net moyen qu'elles sont susceptibles de donner.

143. — La procédure de l'évaluation du revenu net a été calquée sur celle que suivaient les contrôleurs du Vingt-tième pour la vérification des déclarations. Le contrôleur des Contributions directes se rend dans la commune et procède successivement, de concert avec les classificateurs, à la *classification* (fixation du nombre des classes correspondant aux divers degrés de fertilité du terrain pour chaque nature de culture), au *choix des types*, à l'établissement du *tarif des évaluations* (détermination du revenu

des modifications importantes et a donné naissance au *nouveau cadastre*. La principale innovation de cette loi est la création d'une commission de délimitation chargée de fixer les limites des propriétés, après avoir entendu contradictoirement les propriétaires intéressés.

net moyen à l'hectare par nature de culture et par classe), au *classement des parcelles*, et enfin à la *ventilation des baux* (vérification du tarif par comparaison entre les résultats de son application à un certain nombre des propriétés et les prix de fermage ressortant des baux en cours pour ces mêmes propriétés).

D'après les textes qui réglementaient l'expertise cadastrale, lorsque la ventilation des baux avait fait apparaître l'exactitude du tarif, celui-ci devait être voté par le Conseil municipal, puis affiché à la porte de la mairie pendant un délai de quinze jours. Les évaluations étaient portées à la connaissance des contribuables, qui pouvaient présenter des observations s'ils ne les trouvaient pas proportionnelles. Enfin le tarif était arrêté définitivement par la commission départementale (loi du 10 août 1871, art. 87).

Une fois les revenus nets définitivement fixés, le tableau indicatif était complété et servait à l'établissement des états de sections et de la matrice cadastrale (50).

II. — IMPORTANCE ET CARACTÈRE DU CADASTRE AU POINT DE VUE DU CONTROLE FISCAL. — L'importance et le caractère du cadastre parcellaire envisagé au point de vue du contrôle fiscal diffèrent suivant qu'on se place au moment même de l'établissement du cadastre ou qu'on envisage le rôle qu'il a joué par la suite.

144. — La confection du cadastre est en elle-même une opération de contrôle. En effet, elle aboutit à la détermination de la matière imposable et des redevables de l'impôt. Elle se résume, d'une part dans le recensement, la reconnaissance et l'évaluation en revenu net des parcelles imposables, d'autre part, dans la recherche des propriétaires sujets de l'impôt et le groupement sous le nom de chacun

(50) *Recueil méthodique de 1811* ; Règlement général du 10 octobre 1821 ; Instruction supplémentaire du 17 février 1824 ; Règlement du 15 mars 1827 ; Explications du 20 mai 1827.

d'eux des parcelles composant les biens qu'ils possèdent dans la commune.

145. — Pour l'avenir, le cadastre tel qu'il avait été conçu en 1807 ne pouvait que constituer tout au plus une base pour la recherche des propriétés imposables et des redevables de la contribution foncière. La loi du 15 septembre 1807 posait, en effet, le principe de la *fixité des évaluations cadastrales*, en ce qui concerne les propriétés non bâties. Le revenu net attribué à chaque parcelle ne pouvait être révisé qu'exceptionnellement (51), et, en principe, pour toutes les parcelles cadastrées, il devait rester immuable.

La conséquence pratique de cette règle était l'abandon de tout contrôle touchant le revenu net actuel des parcelles ayant un numéro au plan cadastral et inscrites dans les matrices foncières et même des parcelles nouvellement incorporées à la matière imposable, car elles devaient être évaluées par comparaison avec les types choisis au cours des opérations de l'expertise cadastrale. Dès lors, le contrôle ne subsistait plus que sous la forme de la recherche des parcelles nouvellement imposables et la constatation des changements de propriétaire. Le cadastre ne jouait plus que le rôle d'un répertoire permettant de suivre les mouvements des différentes parcelles passant d'une propriété à l'autre. Bien plus, son importance, à ce point de vue, se trouvait singulièrement diminuée, du fait qu'il n'était pas tenu au courant des diverses modifications pouvant affecter la physionomie du terrain.

146. — La fixité des évaluations cadastrales apparaît donc comme un obstacle à la détermination exacte des revenus nets qui doivent servir de base à la contribution foncière.

(51) Loi du 15 septembre 1807 (art. 37) : « Les propriétaires compris dans le rôle cadastral pour les propriétés non bâties ne seront plus dans le cas de se pourvoir en surtaxe, à moins que, par un événement extraordinaire, leurs propriétés ne vinssent à disparaître... »

Il en résulte qu'elle peut être compatible seulement avec le principe de la *répartition*, et encore à condition de considérer uniquement la répartition au dernier degré, c'est-à-dire dans la commune, entre tous les contribuables. En effet, dans chaque commune, les fermages et les loyers des diverses propriétés subissent généralement les mêmes fluctuations, si bien que plusieurs dizaines d'années après l'achèvement du cadastre les allivements parcellaires inscrits dans les matrices se trouvent être tous atténués sensiblement dans la même proportion par rapport aux prix de loyer et de fermage résultant des baux en cours. L'égalité proportionnelle est sauvegardée.

Au contraire, si le principe adopté est celui de la *quotité*, on ne peut plus se contenter de l'égalité proportionnelle. Pour que la contribution foncière ait son plein rendement, il faut qu'elle soit établie d'après les revenus nets réels actuels. Dès lors, le cadastre de 1807 ne peut plus servir de base à l'assiette de cet impôt. Il est nécessaire de le remanier et de le remettre à jour.

Nous trouvons une confirmation de ces remarques dans l'histoire de notre contribution foncière. La loi du 3 frimaire an VII (art. 102) prescrivait que le revenu des propriétés bâties serait révisé tous les dix ans ; mais cette disposition n'a pas été respectée tant que la contribution foncière des propriétés bâties est restée un impôt de répartition, parce que l'Etat n'avait alors aucun intérêt, au point de vue du rendement fiscal, à faire procéder à cette opération longue et coûteuse qu'est l'évaluation de toutes les propriétés bâties du territoire. De même, le principe de la fixité du revenu cadastral des propriétés non bâties est resté très longtemps sans subir aucune atteinte. Mais lorsqu'il fut question de transformer la contribution foncière en un impôt de quotité, on dut se préoccuper d'assurer, d'une part, le *renouvellement* du cadastre et la *conservation* de ses données en concordance exacte avec la physionomie du terrain, d'autre part, la *revision périodique des évaluations foncières*.

III. — RENOUELEMENT ET CONSERVATION DU CADASTRE.

— 147. — Le vote de la loi du 17 mars 1898, qui a donné naissance au *nouveau cadastre*, se rattache à cette idée de la nécessité de rajeunir les documents cadastraux et de les mettre d'accord avec la réalité.

Cette loi a permis aux communes de refaire leur cadastre sans attendre une reconfecion générale, beaucoup trop dispendieuse pour pouvoir être entreprise. D'ailleurs le législateur de 1898 ne s'est pas inspiré uniquement de considérations fiscales ; il a cherché à préparer un document pouvant servir de base éventuellement à une réforme du régime de la propriété foncière et des hypothèques.

L'application de cette loi devait avoir pour effet de rétablir et de maintenir constamment les plans cadastraux et les états de section en concordance avec la physionomie du terrain, et d'assurer la régularisation des comptes de parcelles ouverts à tous les propriétaires anciens et nouveaux dans les matrices cadastrales.

148. — Pour la mise en œuvre de la loi du 17 mars 1898, le décret du 9 juin suivant a créé un *service du renouvellement ou de la revision et de la conservation du cadastre*. L'article 4 précise que la direction, la surveillance et la vérification des travaux d'art du nouveau cadastre sont concentrées entre les mains d'un chef des travaux techniques placé sous les ordres du directeur général des Contributions directes et nommé par le ministre des Finances.

Des instructions techniques ont été élaborées par l'Administration. Elles portent la date du 30 décembre 1910 (*Renouvellement du cadastre*) et du 20 août 1912 (*Conservation du cadastre*). Il est certain que la loi de 1898, si elle avait pu être appliquée sur une plus grande échelle, aurait amélioré notablement le cadastre, considéré comme un moyen de contrôle pour l'assiette de la contribution foncière.

149. — Nous devons enfin signaler que, dans les régions libérées, la reconfecion du cadastre a été assurée d'après

des méthodes techniques nouvelles et que, dans toute cette partie de la France, lorsque les opérations de reconstitution seront achevées, le cadastre représentera la physionomie réelle du terrain.

D'ailleurs, l'idée d'une refonte complète, comportant des travaux d'art et des travaux d'expertise, n'est pas complètement abandonnée. La Commission des Finances de la Chambre, notamment, a considéré qu'il serait utile et possible d'entreprendre et de mener à bien cette opération d'ensemble avant la mise à exécution des revisions périodiques des évaluations foncières prévues par la loi du 29 mars 1914. (Rapport général de M. Maurice Viollette, *sur le projet de loi de finances de l'exercice 1925*, t. I. Annexe 537, J. O., Doc. Parl., Ch., p. 2060.)

SECTION III

LES REVISIONS PÉRIODIQUES DES ÉVALUATIONS FONCIÈRES

SOMMAIRE. — Institution des revisions périodiques des évaluations foncières, n° 150.

I. — *Propriétés bâties* : l'article 102 de la loi du 3 frimaire an VII, n° 151 ; les lois de 1890 et 1914, n° 152 ; les lois du 22 mars 1924 et du 13 juillet 1925, n°s 153 et 154.

Procédure normale des revisions périodiques : travaux préparatoires, n° 155 ; travail dans la commune, n° 156 ; accord avec les répartiteurs, n° 157 ; communication des résultats aux propriétaires, n° 158.

Revision exceptionnelle prescrite par la loi de 1924 : caractère, n° 159 ; déclaration obligatoire, n° 160 ; sa portée, n° 161 ; disposition spéciale concernant l'enregistrement, n° 162 ; procédure de la vérification des déclarations et de l'évaluation, n° 163 ; conclusion, n° 164.

II. — *Propriétés non bâties* : conséquences de la règle de la fixité des évaluations cadastrales, n° 165 ; ajustement des allivements cadastraux en 1851 et 1879-1881, n° 166 ; la loi du 31 décembre 1907, n° 167 ; organisation des revisions périodiques par la loi du 29 mars 1914, n° 168.

Procédure normale des revisions périodiques : décomposition du travail, n° 169 ; recherche des modifications survenues dans les natures de cultures : concours de percepteurs, n° 170 ; opérations

d'évaluation proprement dites : organes compétents, n° 171 ; travail dans la commune, n° 172 ; tarif provisoire, n° 173 ; détermination de la valeur locative réelle actuelle, n°s 174 à 176 ; classement, n° 177 ; ventilation des baux et établissement du tarif définitif, n° 178 ; communication des résultats aux propriétaires, n° 179.

Echec de la revision exceptionnelle de 1924-1925 : loi du 22 mars 1924, art. 47, n° 180 ; procédure de la revision, n° 181 ; application pratique, n° 182 ; critiques, n° 183 ; arrêt des opérations, n° 184 ; loi du 13 juillet 1925 (art. 28 et 29), n° 185.

III. — *Fixité des évaluations foncières* : principes, n°s 186 et 187 ; inconvénients, n° 188 ; projets de réforme de la contribution foncière, n° 189 ; appréciation, n° 190 ; disposition votée par la Chambre en 1926, n° 191.

150. — L'institution des *revisions périodiques des évaluations* a coïncidé avec la transformation en impôt de quotité de la contribution foncière. Mais cette transformation, acquise dès 1890 pour les propriétés bâties, n'a été réalisée qu'en 1914 pour les propriétés non bâties. De 1890 à 1914, il y a eu, en réalité, deux contributions foncières. L'unité a été rétablie par la loi du 29 mars 1914, qui a cherché à faire cadrer les revisions des évaluations prévues désormais pour les deux catégories de propriétés. La procédure de la revision comporte cependant des différences notables suivant qu'il s'agit des propriétés bâties ou des non bâties ; aussi leur consacrerons-nous des exposés séparés.

I. — PROPRIÉTÉS BÂTIES. — **151.** — L'article 102 de la loi du 3 frimaire an VII avait prescrit que l'évaluation des propriétés bâties serait revisée tous les dix ans. Mais cette disposition ne fut pas appliquée. Il y eut bien, en exécution de l'article 2 de la loi du 7 août 1850, une nouvelle évaluation des revenus territoriaux, mais cette opération trop sommaire se borna à un réajustement des allègements cadastraux.

C'est seulement la loi du 8 août 1885 qui ordonna de procéder « *au recensement de toutes les propriétés bâties avec évaluation de la valeur locative actuelle de chacune d'elles* » (art. 34). Il fut procédé à cette évaluation de 1886 à 1889. La loi du 8 août 1890, en consacrant l'adop-

tion du principe de la quotité (art. 4), a prescrit que l'impôt serait établi d'après les résultats de cette opération (art. 5) et que les évaluations seraient revisées tous les dix ans (art. 8).

152. — Depuis 1890, il a été procédé à deux revisions normales, en 1899-1901 et 1909-1911, et à une revision exceptionnelle en 1924-1925. L'Administration a publié à cette occasion les instructions des 30 juin 1899, 10 août 1899, 30 mars 1909 et 25 août 1924, auxquelles nous renvoyons le lecteur qu'intéresserait une étude détaillée du travail de revision.

En 1899 et en 1909, on avait procédé à une opération d'ensemble, entreprise en même temps dans tout le territoire et réalisée dans un délai relativement court, comme en 1887. La loi du 29 mars 1914, par son article 22, a apporté en cette matière une innovation très importante. Désormais, la revision ne devait plus se faire en une seule fois, à l'expiration de chaque période décennale, mais être échelonnée sur chacune des dix années qui composent cette période. A cet effet, les vingt séries de communes formées dans chaque département en exécution de l'article 7 de la même loi, en vue de la revision des évaluations des propriétés non bâties (*infra*, n° 168), devaient être groupées deux à deux, la première avec la onzième, la douzième avec la deuxième, etc., de manière à former dix séries nouvelles. Chaque année, la revision de l'évaluation des propriétés bâties devait être entreprise dans l'une de ces dix séries. Grâce à cette modification, la revision des évaluations qui, jusqu'alors, avait constitué un travail exceptionnel exigeant des fonctionnaires intéressés un surmenage intense et occasionnant la négligence, pendant un certain temps, de tout le service courant, pouvait devenir une opération régulière ayant sa place normale dans les travaux de chaque année.

153. — Mais les événements sont venus contrarier la mise en application de cette heureuse réforme, et les

revenus nets déterminés en 1911 ont servi de base à la contribution foncière jusqu'à 1925, bien qu'ils ne correspondissent plus, généralement, à la valeur locative réelle actuelle des propriétés. La nécessité d'un prompt réajustement à la réalité des bases de la contribution foncière ayant fini par s'imposer à l'opinion publique et au législateur, la loi du 22 mars 1924 vint ordonner une *revision exceptionnelle* des évaluations, qui ne fut, d'ailleurs, exécutée qu'en ce qui concerne les propriétés bâties. Mais ce fut encore une opération d'ensemble, comme en 1909-1911, et la mise en application des dispositions de l'article 22 de la loi du 29 mars 1914 a été repoussée à une date indéterminée qui sera fixée par une nouvelle loi (loi du 13 juillet 1925, art. 28) (53).

154. — Cette revision exceptionnelle de l'évaluation des propriétés bâties a été conduite suivant des règles un peu différentes de celles qui avaient prévalu jusqu'alors. Nous allons, avant d'en entreprendre l'examen, étudier rapidement, d'après les instructions de l'Administration, la procédure des revisions périodiques normales.

A) *Procédure des revisions périodiques normales.* —

155. — Avant de commencer le travail d'évaluation, le contrôleur examine et classe les extraits des actes translatifs de propriété, des baux et des déclarations de location verbale, établis au cours des dix dernières années par les notaires, greffiers et receveurs de l'Enregistrement, et s'assure qu'il a bien été rédigé, pour toutes les propriétés bâties, un bulletin spécial sur lequel doivent être inscrits,

(53) Le rapport présenté par M. Maurice Viollette, au nom de la Commission des Finances de la Chambre, sur le budget général de l'exercice 1925 (tome I, loi de Finances), laisse prévoir qu'il pourra être procédé en 1930 à une nouvelle revision exceptionnelle des évaluations en ce qui concerne les propriétés bâties et que les revisions périodiques prescrites par les lois de 1890 et 1914 pourront être entreprises à partir de l'année 1931.

C'est pourquoi nous avons jugé utile d'étudier en détail les règles posées par la loi du 22 mars 1924, qui serviront sans doute de modèle aux dispositions à venir.

lors de chaque revision, la valeur locative de l'immeuble et son revenu net.

156. — Muni de ces documents, il se rend dans la commune après avoir prévenu le maire assez tôt pour que celui-ci puisse convoquer les répartiteurs. De concert avec eux, il procède d'abord au *choix des types*, qui doivent être pris de préférence parmi les immeubles dont le prix de location est exactement connu. Ensuite commence la revision des évaluations proprement dite. Le contrôleur, en présence des répartiteurs, procède à l'appel des bulletins de propriété bâtie, et, au fur et à mesure, il porte sur ces bulletins la valeur locative actuelle et le revenu net de chaque immeuble évalué d'accord avec les répartiteurs.

La valeur locative est déterminée soit au moyen de *baux authentiques* ou de *déclarations de location verbale* dûment enregistrées, soit par *comparaison* avec des immeubles similaires dont le loyer aura été régulièrement constaté ou sera notoirement connu, soit par voie d'*estimation directe*.

Dans tous les cas, le chiffre à déterminer est celui de la valeur locative *normale* et *actuelle* de l'immeuble et le contrôleur doit, par suite, s'assurer que les documents sur lesquels il se fonde ne sont ni trop anciens ni anormaux.

157. — Quel que soit le mode d'évaluation employé, le contrôleur des Contributions directes doit se mettre d'accord avec les répartiteurs. Si le désaccord subsiste après la visite des lieux, les répartiteurs et le contrôleur forment séparément leurs observations sur le procès-verbal et le préfet statue sur propositions du directeur (inst. 1909, art. 13, 14 et 24).

Lorsque l'évaluation a été révisée pour tous les immeubles de la commune, le procès-verbal des opérations est clos et les bulletins de propriété sont envoyés au directeur départemental, qui, après avoir fait vérifier par l'inspecteur les résultats du travail, assure l'application des nou-

velles bases d'imposition sur le tableau indicatif et sur les matrices cadastrales.

158. — Les articles 12 et 22 de la loi du 29 mars 1914 ont introduit, dans la procédure de la revision des évaluations des propriétés bâties, une nouvelle opération, la *communication aux propriétaires intéressés des résultats de l'évaluation* (54).

On doit leur communiquer d'abord le chiffre du revenu net imposable total pour l'ensemble de leur propriété et ils peuvent, dans le délai d'un mois, demander une copie du détail des nouvelles évaluations. L'article 22 précise que, pour les propriétés industrielles, le détail comprendra deux chiffres distincts, l'un concernant le bâtiment, l'autre la partie de l'outillage imposée à la contribution foncière des propriétés bâties.

A partir de cette communication, les intéressés ont deux mois pour présenter leurs observations, qui doivent alors être examinées par l'Administration. Les redevables conservent d'ailleurs le droit de formuler une réclamation par la voie contentieuse dans les délais impartis par l'article 7 de la loi du 8 août 1890 (55).

B) *Revision exceptionnelle prescrite par la loi du 22 mars 1924.* — **159.** — Ainsi que nous l'avons indiqué, cette opération a été décidée, sous la pression des circonstances, par l'article 45 de la loi du 22 mars 1924.

Ce texte prescrivait un *travail d'ensemble, exceptionnel*,

(54) Cette communication avait déjà été prescrite par l'article 70 de l'instruction ministérielle du 31 décembre 1908, pour la revision des évaluations des propriétés non bâties.

(55) *Loi du 8 août 1890, art. 7* : « Tout propriétaire de propriété bâtie est admis à réclamer contre l'évaluation attribuée à son immeuble pendant les six mois à dater de la publication du premier rôle dans lequel cet immeuble aura été imposé et pendant les trois mois à partir de la publication du rôle suivant.

« En ce qui concerne les rôles subséquents, les propriétaires sont admis à réclamer pendant les trois mois de la publication de chaque rôle lorsque, par suite de circonstances exceptionnelles, leur immeuble aura subi une dépréciation. »

exécutable en une seule fois, tout comme les revisions de 1887, 1899 et 1909. Le système de la loi du 29 mars 1914 restait, par conséquent, provisoirement suspendu. Mais l'article 48 de la loi du 22 mars 1924 prévoyait que les revisions périodiques prévues par la loi de 1914 seraient entreprises en 1927 et que les premiers résultats en seraient appliqués dans les rôles de 1929 pour la généralité des communes et dans ceux de 1931 pour certaines villes.

La loi du 13 juillet 1925 (art. 28, 2^e al.) a abrogé cet article 48 et a décidé qu'une disposition législative ultérieure déterminerait, pour les propriétés bâties et pour les propriétés non bâties, la date d'exécution des revisions périodiques prévues par la loi du 29 mars 1914, ainsi que le point de départ de l'application de leurs résultats.

160. — En ce qui concerne spécialement les propriétés bâties, l'article 46 de la loi du 22 mars 1924 précise que cette revision exceptionnelle sera effectuée suivant les règles applicables à l'exécution des revisions normales. Toutefois, *« les propriétaires d'immeubles loués en tout ou en partie devront adresser au contrôleur des Contributions directes du lieu de leur situation, dans les six premiers mois de 1924, une déclaration écrite indiquant, au jour de sa production, le nom des locataires de chaque immeuble et le montant du loyer payé par chacun d'eux. »*

« Toute infraction aux prescriptions de l'alinéa précédent donnera lieu à l'application d'une amende de 100 fr., décimes compris, qui sera encourue autant de fois qu'il sera relevé d'omissions ou d'inexactitudes dans les renseignements qui doivent être fournis en vertu de cet alinéa. Cette amende sera prononcée et recouvrée dans les conditions prévus par l'article 29 de la loi du 31 juillet 1917. »

Ce texte introduit dans la procédure de la revision des évaluations foncières la *déclaration obligatoire* du propriétaire. Dès lors, le contrôleur ne se bornera pas à constater la valeur locative résultant des baux ou de la comparaison avec des types déterminés ; il aura entre les mains une déclaration du redevable, qu'il vérifiera au

moyen de tous les renseignements qu'il obtiendra par ailleurs. C'est l'application de la procédure de contestation à l'évaluation des propriétés bâties.

161. — D'ailleurs, l'obligation imposée aux propriétaires est strictement limitée. Ils ne sont pas obligés de fournir des renseignements autres que ceux qui sont expressément visés par la loi. (Rép. min. à M. Edgard de Montjou, député, n° 3551, *J. O.* du 3 mai 1925, Déb. parl., Ch., p. 2360.)

Ainsi, le contrôleur n'est pas en droit d'exiger d'un propriétaire qu'il lui fasse connaître les modifications survenues dans le montant des loyers entre la date à laquelle a été souscrite la déclaration et la date à laquelle est arrêtée la valeur locative à retenir pour l'imposition. Par contre, le représentant du fisc, qui doit se préoccuper de déterminer la valeur locative réelle que comporte l'immeuble au jour de la clôture du procès-verbal des opérations concernant la commune (Cous. d'Et., 15 décembre 1893, de Vaux, Seine, et 3 avril 1903, Lamy, Seine-et-Marne) ou la portion de commune (Cous. d'Et., 16 mars 1894, de Villiers, Rhône) dans laquelle il se trouve situé (56), n'est évidemment pas obligé de s'en tenir aux indications de la déclaration qui lui a été remise et doit les corriger chaque fois qu'il a connaissance de modifications postérieures à la remise de la déclaration.

De même, en ce qui concerne les immeubles industriels non loués, les chefs d'entreprise ne sont pas obligés de répondre aux demandes de renseignements concernant l'évaluation des bâtiments et du matériel. Mais ils y ont un intérêt évident (rép. min. à M. Macarez, député, n° 4533, *J. O.*, 25 juillet 1925) ; car, au cas où ils viendraient à être surtaxés, ils seraient obligés d'introduire une demande par la voie contentieuse et de fournir au tribunal adminis-

(56) *Résumé des principes et de la jurisprudence applicables en matière d'évaluation des propriétés bâties pour l'exécution de la révision exceptionnelle prescrite par la loi du 22 mars 1924 (art. 45 à 47), 25 août 1924.*

tratif les éclaircissements qu'ils auraient refusé au contrôleur. D'ailleurs le contrôleur peut, dans une certaine mesure, utiliser, à cette occasion, les renseignements qu'il a dû relever dans la comptabilité des intéressés, pour l'appréciation des amortissements pratiqués sur la valeur des diverses immobilisations, amortissements qui peuvent être déduits du bénéfice pour l'établissement de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux (57).

162. — Quoi qu'il en soit, le législateur, en introduisant en cette matière la déclaration obligatoire, n'a fait qu'appliquer à la contribution foncière des propriétés bâties un principe admis pour tous les autres impôts cédulaires.

Il semble y avoir été amené par le souci d'éviter que la fraude, qui aurait pu se produire lors de l'enregistrement des baux et des conventions de location verbale, pût exercer une répercussion néfaste sur la fixation des valeurs locatives. D'ailleurs, afin d'obtenir des intéressés une déclaration plus exacte, le cas échéant, que celle précédemment faite à l'Enregistrement, le même article disposait : *« Au cas où la déclaration produite par application des dispositions qui précèdent ferait apparaître des infractions relatives à l'enregistrement des baux et des locations verbales, ces dernières infractions ne comporteraient pas d'amende et ne donneraient lieu qu'au paiement d'un intérêt de retard au taux de 6 % en sus des droits exigibles »* (58). »

163. — La procédure de la revision proprement dite a été réglée par l'instruction du 25 août 1924, qui, ayant été

(57) Il faut dire que cette évaluation des établissements industriels a très généralement été faite par les agents de l'Administration, en collaboration et en plein accord avec les intéressés. C'est là un des exemples les plus typiques de la collaboration spontanée des contribuables à l'assiette de l'impôt.

(58) Afin de mettre l'administration de l'Enregistrement à même de rechercher parmi les déclarations celles qui feraient apparaître des infractions aux prescriptions relatives à l'enregistrement des baux et des déclarations de location verbale, la Direction générale des Contributions directes a prescrit aux directeurs de communiquer ces documents à leurs collègues de l'Enregistrement (*circ. du 20 juin 1925, n° 1445, p. 18*).

expressément visée dans le premier alinéa de l'article 5 de la loi du 25 avril 1925, a reçu, de ce fait, la sanction législative.

Cette procédure est sensiblement la même que celle qui avait été organisée par l'instruction du 29 mars 1909, dont il a été parlé précédemment. Toutefois, elle en diffère d'une part en ce qui concerne la commission locale chargée d'assister le contrôleur dans son travail, d'autre part, par toutes les dispositions relatives à l'examen et à la vérification des déclarations souscrites.

Tandis qu'en 1909, de même qu'en 1899, le contrôleur était assisté, pour l'évaluation des propriétés bâties, par les *répartiteurs*, pour la revision exceptionnelle prescrite par la loi de 1924, il a été, en fait, assisté par les *classificateurs* (circ. du 25 août 1924, n° 1426 et inst. du 25 août 1924, art. 25 à 36). Cette substitution des classificateurs aux répartiteurs s'explique par le fait que la revision devait porter sur les propriétés bâties et sur les propriétés non bâties et qu'il n'a pas paru nécessaire de constituer et de convoquer, pour la même date, deux commissions constituées sensiblement de la même façon.

Par ailleurs, comme conséquence de la disposition du deuxième alinéa de l'article 46 précité, à la procédure de l'évaluation a été incorporée celle de la vérification des déclarations produites par les propriétaires.

C'est ainsi que les contrôleurs, avant de se rendre dans les communes, ont dû procéder au rapprochement des déclarations et des extraits d'actes de location, afin de constater les omissions commises par les déclarants et les modifications survenues dans les locations depuis la production de la déclaration (inst. 25 août, art. 5).

Ensuite, en dehors du rapprochement dont il vient d'être question, ils ont dû examiner les déclarations en elles-mêmes, s'assurer que les chiffres déclarés correspondaient bien au loyer d'une année et comprenaient les charges exceptionnelles imposées au locataire, telles que le paiement de l'impôt foncier ou d'autres taxes frappant spécialement la propriété.

L'attention du vérificateur devait se porter principalement sur les déductions à faire subir au montant du loyer déclaré pour en dégager la valeur locative. En particulier, il devait rechercher si les dépenses dont la déduction était demandée par le propriétaire ne faisaient pas l'objet, de la part du locataire, d'un remboursement spécial, non compris dans le loyer déclaré et si elles ne présentaient aucune exagération. L'article 6 de l'instruction prévoyait expressément que le contrôleur pourrait demander au propriétaire « *de justifier, par la production d'avertissements, factures, mémoires, etc., l'exactitude des chiffres mentionnés par lui sur sa déclaration* ». Il était d'ailleurs recommandé d'apprécier, si possible, le montant de ces déductions ou de demander des précisions à l'intéressé toutes les fois que celui-ci aurait omis de faire figurer sur sa déclaration les dépenses susceptibles d'être retranchées du revenu brut.

Les omissions ou les inexactitudes relevées au cours de cette vérification pouvaient donner lieu à pénalité. Mais l'Administration avait prescrit à ses agents de faire preuve d'un esprit libéral et, en tout cas, de demander des explications au propriétaire défaillant et de l'inviter par lettre recommandée à souscrire ou à compléter sa déclaration, avant d'engager la procédure prévue pour l'application des sanctions (inst. 25 août 1924, art. 7).

Pour le surplus, les opérations d'évaluation se déroulaient comme auparavant.

164. — On peut donc conclure que la principale caractéristique de la revision exceptionnelle de 1924 a été l'introduction du système de la déclaration contrôlée dans l'assiette de la contribution foncière des propriétés bâties.

Cette innovation marque nettement l'évolution du contrôle en ce qui concerne notre contribution. Peu sensible à l'époque où elle n'était qu'un impôt de répartition, il est devenu plus sérieux, par suite de l'adoption du principe même des revisions périodiques, lorsqu'elle fut transformée en impôt de quotité, puis, à une époque où il était abso-

lument nécessaire de procéder à un réajustement des bases d'imposition aux valeurs locatives réelles actuelles, le contrôle a été renforcé par l'institution d'une obligation de faire, à la charge du contribuable qui, jusqu'alors, n'avait qu'à laisser agir l'Administration sans être tenu de lui fournir aucun renseignement.

II. — PROPRIÉTÉS NON BATIES. — **165.** — Par suite de la règle de la fixité des évaluations cadastrales, inscrites dans l'article 37 de la loi du 15 septembre 1807, les allivements cadastraux servirent très longtemps de base à la répartition de la contribution foncière des propriétés non bâties, bien qu'ils ne correspondissent plus, en fait, à la réalité.

Les modifications survenues dans les natures de culture et dans la fertilité des différents terrains furent si importantes, qu'il devint même impossible d'obtenir l'égalité proportionnelle. On dut alors envisager la revision des évaluations foncières ; mais elle ne fut tout d'abord conçue que comme une opération exceptionnelle destinée à rajeunir le cadastre, et ce n'est que bien plus tard, lorsque le législateur voulut donner définitivement à la contribution foncière des propriétés non bâties le caractère d'impôt de quotité, que l'on se rendit compte de la nécessité d'organiser des revisions périodiques.

166. — Pour la première fois, l'article 2 de la loi du 7 août 1850 prescrivit une nouvelle évaluation des revenus territoriaux ; mais, ainsi que nous l'avons déjà indiqué, on s'est borné, en 1851, à ajuster plus ou moins exactement les revenus inscrits au cadastre aux valeurs locatives moyennes déterminées par voie d'évaluation directe. La même opération a été renouvelée en 1879-1881, en exécution des lois du 3 août 1875 et du 9 août 1879. On a d'ailleurs procédé de la même manière que trente ans auparavant (59).

(59) Voir les instructions de la Direction générale des Contributions directes du 30 mai 1851 et du 9 août 1879, la seconde étant d'ailleurs, à peu de chose près, la reproduction de la première.

167. — L'article 4 de la loi du 21 juillet 1894 a posé le principe d'une revision générale des évaluations pour les propriétés non bâties, et l'article 3 de la loi du 31 décembre 1907 a prescrit d'en entreprendre immédiatement la réalisation. Cette opération, exécutée de 1909 à 1911, a été jusqu'à ce jour la seule revision complète de l'évaluation des propriétés non bâties.

Aux termes de l'article 3 de la loi du 31 décembre 1907, les opérations devaient avoir pour objet la détermination du *revenu net actuel* des propriétés. Elles devaient être effectuées, dans chaque commune, « *en tenant compte des exploitations distinctes, d'après un tarif établi par nature de cultures et de propriétés ou à l'aide de baux authentiques et de déclarations de location verbale dûment enregistrées* ». Cette revision a été effectuée suivant les règles posées par l'instruction ministérielle du 31 décembre 1908, qui a reçu, par la suite, la sanction législative, puisqu'elle a été expressément visée par l'article 2 de la loi du 29 mars 1914.

168. — Cette loi du 29 mars 1914, qui a prescrit l'application dans les rôles des résultats de la revision de 1909-1911, a institué et organisé les *revisions périodiques* des évaluations des propriétés non bâties.

« *Les évaluations servant de base à la contribution foncière des propriétés non bâties seront, dans chaque commune, revisées tous les vingt ans.*

« *A cet effet, les communes de chaque département seront réparties en vingt séries et, chaque année, les évaluations seront revisées dans les communes de l'une de ces vingt séries prises à tour de rôle* » (art. 7).

Nous avons vu que ces vingt séries, groupées deux à deux, constituent dix nouvelles séries en vue de la revision des évaluations des propriétés bâties.

169. — A) *Procédure normale des revisions périodiques.* — Nous nous reporterons, pour étudier cette question, à l'instruction du 31 décembre 1908 et à la loi du 29 mars 1914.

Le travail comprend : 1° la recherche des modifications survenues dans les natures de culture et de propriété ; 2° l'évaluation proprement dite.

170. — L'instruction confiait aux percepteurs les opérations préliminaires. Chaque comptable devait se rendre dans les communes de sa division et revoir avec les propriétaires la nature de culture de toutes les parcelles inscrites à leur folio. Il devait, pour cela, s'entourer de toutes les personnes susceptibles de lui fournir des renseignements et au besoin se transporter sur le terrain (circ. de la Direction de la comptabilité publique du 5 février 1909, n° 1943). En outre, le percepteur devait porter sur les extraits d'actes de location transmis par les receveurs de l'Enregistrement les désignations cadastrales des parcelles comprises dans ces actes.

171. — Les opérations d'évaluation proprement dites incombaient, en 1909, au contrôleur des Contributions directes, assisté du maire et des propriétaires classificateurs. L'article 8 de la loi du 29 mars 1914 a maintenu leur compétence pour les revisions périodiques. Toutefois, ce texte a été modifié par l'article 29 de la loi du 13 juillet 1925, où les mots « *représentant de l'administration des Contributions directes* » ont été substitués à ceux de « *contrôleur des Contributions directes* ».

172. — Le contrôleur se rend dans la commune, muni des bulletins déjà annotés par les percepteurs des modifications survenues dans les natures de culture ou de propriété. Il emporte aussi les extraits des baux, actes de location, actes d'adjudication des coupes de bois, actes translatifs de propriété, qui ont été établis par les receveurs de l'Enregistrement, puis complétés par l'indication des désignations cadastrales des parcelles.

De concert avec les classificateurs, il reconnaît d'abord les principaux *groupes de natures de culture* représentés dans la commune.

Puis il fixe le nombre de *classes* qu'il y a lieu d'établir pour chaque groupe, afin de tenir compte des divers degrés de fertilité des terrains, ainsi que de la situation topographique des propriétés.

Pour chaque classe, il choisit — autant que possible parmi les propriétés ayant fait l'objet d'actes de location récents — une ou plusieurs parcelles dont la valeur locative corresponde à celle de la moyenne des parcelles à ranger dans cette classe, ces parcelles devant servir de *types* dans les évaluations par comparaison.

Ensuite, le contrôleur et les classificateurs établissent le *tarif provisoire des évaluations*, qui comporte, pour chaque classe la valeur locative et la valeur vénale moyenne à l'hectare.

173. — Le tarif doit, en principe, être établi d'après les *données fournies par les actes de location et par les actes translatifs concernant des propriétés situées dans la commune, ou en cas d'insuffisance de ces actes, par les documents de même nature concernant les immeubles situés dans des communes voisines* (inst. min. du 31 décembre 1918, art. 21).

Si ces actes ne sont pas assez nombreux ou ne donnent que des renseignements insuffisants, la valeur locative moyenne doit être déterminée soit par *l'application d'un taux d'intérêt normal à la valeur vénale*, soit par *comparaison* avec les résultats obtenus pour d'autres classes ou d'autres natures de culture, soit enfin par voie d'*appréciation directe*.

174. — Dans tous les cas, le chiffre à déterminer est celui de la valeur locative *réelle et actuelle*.

Le contrôleur doit donc avoir soin d'examiner si les baux qu'il utilise correspondent bien aux cours pratiqués au moment de la revision. De même, il doit s'attacher à dégager le taux d'intérêt généralement admis dans la commune pour les placements en biens-fonds, afin de l'appliquer à la valeur vénale moyenne lorsqu'il devra recourir à ce procédé.

Lorsque les actes font défaut, les points de comparaison doivent être choisis parmi les propriétés situées dans la même commune ou dans les communes voisines et ayant fait l'objet d'une évaluation précise d'après les règles que nous venons d'indiquer.

175. — L'évaluation directe, à laquelle on doit avoir recours seulement lorsque aucun des trois autres procédés ne peut être utilisé, comporte deux opérations successives : la détermination du produit brut et la déduction des dépenses et bénéfices de l'exploitation agricole. Cette méthode comporte des calculs et des ventilations compliqués. Il faut d'ailleurs faire porter les recherches sur plusieurs années et calculer le produit net moyen, par analogie avec la méthode de détermination des valeurs locatives en partant des baux, qui sont toujours consentis pour un certain nombre d'années.

176. — Tels sont les procédés prévus par l'instruction de 1908 pour l'établissement du tarif provisoire des évaluations. En principe, la valeur locative actuelle des propriétés non bâties doit être établie d'après des actes de location ou de vente, et on ne doit recourir qu'exceptionnellement au procédé de l'évaluation directe. C'est là une innovation de l'instruction du 31 décembre 1908. En effet, pour les revisions précédentes, en 1851 et en 1879-1881, l'évaluation directe était de règle générale.

L'instruction du 25 août 1924, relative à la revision exceptionnelle des évaluations foncières, n'a d'ailleurs fait sur tous ces points que reprendre les dispositions qui avaient prévalu en 1908. De telle sorte que l'on peut considérer que ces principes dominent actuellement la procédure normale des revisions périodiques.

177. — Après l'établissement du tarif provisoire, le contrôleur et les classificateurs procèdent au *classement* des parcelles. Cette opération se fait au vu du plan. Le contrôleur appelle successivement toutes les parcelles en

domnant les indications qui permettent de les identifier, et il invite les classificateurs à fixer la classe dans laquelle chacune doit être rangée, après comparaison de sa productivité normale avec celle des types choisis précédemment.

178. — Après le classement, le contrôleur entreprend la vérification du tarif par la *ventilation des baux*. Avant d'utiliser les actes de location, il s'assure que ceux-ci sont parfaitement normaux et il leur fait subir toutes corrections nécessaires pour en dégager le prix réel de fermage payé en argent ou en nature. Au chiffre ainsi obtenu, il compare le résultat trouvé en appliquant à toutes les parcelles de chaque propriété ayant fait l'objet d'un acte la valeur locative moyenne à l'hectare ressortant du tarif provisoire et en totalisant tous les produits partiels. Si cette confrontation fait apparaître une différence sensible, il devra rechercher si des erreurs n'ont pas été commises dans le classement ou dans l'établissement du tarif et il y aura lieu de rectifier le travail.

Si, au contraire, la concordance est suffisante et s'il y a accord entre les classificateurs et les agents de l'Administration, le tarif est définitivement arrêté. Si l'accord n'a pu se faire, le soin d'arrêter le tarif est confié à la *commission départementale*, dont nous avons indiqué la composition (n° 107), la décision de cette commission pouvant elle-même être portée en appel devant la *commission centrale* (n° 108) par le directeur des Contributions directes ou le maire dûment autorisé par son Conseil municipal.

179. — Enfin, après l'adoption définitive du tarif des évaluations, les résultats de l'opération doivent être communiqués aux propriétaires. Conformément aux dispositions de l'article 12 de la loi du 29 mars 1914, ceux-ci peuvent, dans le délai d'un mois à partir de la réception de la lettre d'avis qui leur est adressée, réclamer copie du détail des opérations d'évaluation de leur propriété et, dans un nouveau délai de deux mois à dater de la réception

du relevé détaillé, présenter par écrit leurs observations, qui devront être examinées par les classificateurs.

180. — B) *Echec de la revision exceptionnelle de 1924-1925.* — La procédure que nous venons d'analyser est celle qui résulte des textes législatifs et réglementaires actuellement en vigueur. Si l'on excepte la revision à laquelle il a été procédé en 1909-1911, les règles que nous avons dégagées n'ont pas encore reçu d'application réelle.

Les revisions périodiques prescrites par la loi du 29 mars 1914, qui en avait fixé le point de départ à l'année 1920, ont été suspendues par la loi du 31 juillet 1918.

La disproportion considérable existant entre les revenus nets servant de base à la contribution foncière et les cours réels des fermages avait amené le législateur à prescrire une revision exceptionnelle (loi du 22 mars 1924, art. 45) qui, pour les propriétés non bâties, devait être limitée à la refection des tarifs en vue de les mettre en rapport avec le taux actuel des valeurs locatives (*ibid.*, art. 47). Cette revision ne devait donc comporter ni la recherche des modifications survenues dans les natures de culture, ni l'établissement d'un nouveau classement des parcelles. Toutefois, le dernier alinéa de l'article 47 prévoyait la possibilité pour les propriétaires de demander des modifications de nature de culture et de classement parcellaire dans les conditions et délais fixés par l'article 15 de la loi du 29 mars 1914, c'est-à-dire dans le délai de six mois à partir de la publication du premier rôle établi d'après les résultats de la nouvelle évaluation ou de trois mois à partir de la publication du rôle suivant.

181. — D'après l'instruction du 25 août 1924, les travaux préparatoires à effectuer par le contrôleur étaient les mêmes que ceux qui avaient été prescrits par l'instruction du 31 décembre 1908. Le concours des percepteurs aux opérations préliminaires de la revision était naturellement supprimé.

Quant aux opérations à exécuter sur place, en présence des classificateurs, elles comprenaient :

1° La détermination provisoire du taux de rehaussement que faisaient apparaître la valeur locative et la valeur vénale actuelles des propriétés par rapport à la valeur locative et à la valeur vénale constatées lors de la précédente évaluation (inst. 25 août 1924, art. 12 et 14) ;

2° La vérification du taux de rehaussement provisoirement fixé, par la ventilation des actes de location (*ibid.*, art. 15 à 19).

La détermination provisoire du taux de rehaussement devait se faire par la comparaison, pour un certain nombre de propriétés judicieusement choisies, de la valeur résultant des baux actuellement en cours avec la valeur locative assignée aux mêmes propriétés lors de l'évaluation de 1908-1911.

Quant à la ventilation des actes, elle devait être effectuée suivant les mêmes règles qu'en 1908.

Le rapprochement de la valeur locative ressortant des actes avec celle obtenue en appliquant à l'ancienne valeur locative figurant aux matrices le taux de rehaussement déterminé, devait permettre de constater l'exactitude de ce dernier chiffre ou, le cas échéant, de lui faire subir les rectifications nécessaires.

Les autres opérations de la revision devaient se faire dans l'ordre et conformément aux principes admis par l'instruction de 1908.

182. — En vue de l'exécution de la revision, les contrôleurs ont commencé à recueillir dans les communes, au cours de la tournée générale des mutations de 1924, tous renseignements susceptibles d'être utilisés pour la détermination du taux de rehaussement à appliquer aux valeurs locatives anciennes.

Les travaux d'évaluation proprement dits furent entrepris dans le courant du mois d'octobre 1924. Au 31 décembre 1924, la revision avait déjà été effectuée dans 11.427 communes. La proportion des communes dans lesquelles

un désaccord s'était produit entre les classificateurs et le représentant de l'Administration ne s'élevait qu'à 9,25 % de ce total (60).

183. — Mais la mise en œuvre des opérations d'évaluation soulevait de nombreuses protestations. On leur reprochait, notamment, *d'aboutir à des rehaussements manquant d'homogénéité et souvent exagérés, d'avoir pour effet de surtaxer les propriétaires liés par des contrats conclus depuis un grand nombre d'années, d'être effectuées au cours d'une période d'instabilité des prix des locations, et surtout de n'avoir été ni précédées de la recherche des modifications dans les natures de culture, ni accompagnées d'une réfection du classement parcellaire* (61).

Une demande d'interpellation fut déposée par M. de Tinguy du Pouët et, à la Commission des Finances de la Chambre, MM. Malvy, Georges Bonnet, Deyris et de Monicault, présentèrent un certain nombre d'amendements au projet de budget de l'exercice 1925. Ces amendements aboutirent aux articles 28 et 29 de la loi du 13 juillet 1925, qui consacrent l'abandon de la revision exceptionnelle telle qu'elle avait été prévue par la loi de 1924 et prévoient son exécution dans des conditions nouvelles (62) et dans un délai suffisant pour que les nouvelles évaluations puissent être établies avec toute la précision désirable.

184. — En fait, dès le 8 janvier 1924, le ministre des Finances s'était déclaré d'accord avec la Commission de la Chambre pour reporter sur quatre années la revision

(60) Rapport général de M. Maurice Viollette sur le projet de budget de 1926 (*J. O.*, Doc. parl., Chambre, sess. ord. de 1924, pp. 2059 et 2060).

(61) *Ibid.*, p. 2059.

(62) La faculté laissée aux propriétaires, par l'article 47 de la loi du 22 mars 1924, de demander une revision de la nature de culture et du classement de leurs parcelles ne semblait pas leur accorder des garanties suffisantes.

Par ailleurs, en l'absence de toute revision de la nature de culture et du classement, le Trésor ne pouvait pas profiter des améliorations culturelles réalisées par les propriétaires depuis la dernière évaluation.

des évaluations des propriétés non bâties (63), et peu après les contrôleurs avaient reçu l'ordre de suspendre leurs travaux.

185. — Les textes élaborés par la Commission des Finances de la Chambre, d'accord avec le gouvernement, sont devenus les articles 28 à 31 de la loi du 13 juillet 1925.

L'article 28 prescrit que la revision exceptionnelle des évaluations des propriétés non bâties prévue par la loi du 22 mars 1924 devra comprendre la recherche des changements survenus dans les natures de culture et un nouveau classement parcellaire. C'est-à-dire que la revision devra être complète et s'effectuer suivant les règles posées par la loi du 29 mars 1914.

Mais le délai imparti pour ce travail est prolongé jusqu'à la fin de l'année 1930, les résultats devant servir de base à l'impôt seulement à partir de 1931.

Par ailleurs, l'administration des Contributions directes, déjà surchargée de besogne, pouvant être obligée de faire appel, pour l'exécution de la revision, à un personnel auxiliaire et même à des agents des autres régies financières (64), le texte de l'article 8 de la loi du 29 mars 1914 est modifié par l'article 29 de la loi du 13 juillet 1925. Désormais, les opérations d'évaluation dans chaque commune seront dirigées non pas obligatoirement par le *contrôleur*, mais par un *représentant* de l'Administration.

Le même article élargit le choix des classificateurs et institue les *classificateurs suppléants*.

Enfin les articles 30 et 31 modifient la composition des commissions départementale et centrale, chargées d'arrêter le tarif des évaluations, en cas de désaccord persistant entre l'Administration et les commissions locales (*supra*, n^{os} 107 et 108).

(63) Voir déclaration de M. Clémentel, ministre des Finances, parlant sur la fixation de la date de l'interpellation de M. de Tinguy, à la séance du 16 janvier 1925 (*J. O.*, 17 janvier 1925, Déb. parl., Chambre, p. 83).

(64) Rapport Viollette précité (*J. O.*, Doc. parl., Chambre, sess. ord., 1924, p. 2060).

III. — FIXITÉ DES ÉVALUATIONS FONCIÈRES. — 186. —

Nous avons observé que l'adoption du système des revisions périodiques des évaluations foncières constituait un progrès dans le sens du renforcement du contrôle et de l'établissement de la contribution foncière d'après le revenu net exact des propriétés. Néanmoins, cette contribution a toujours le caractère d'un abonnement. Elle n'est pas établie, chaque année, sur la valeur locative réelle des bâtiments et des terrains. *Dans l'intervalle entre deux revisions successives, les évaluations doivent rester fixes, sauf au cas de circonstances exceptionnelles.*

D'après l'article 7 de la loi du 8 août 1890, l'évaluation attribuée aux propriétés bâties ne peut être remise en cause que dans des cas particuliers strictement limités : lorsque, par suite d'événements exceptionnels, l'immeuble a subi une dépréciation et lorsqu'il a été, en tout ou partie, détruit ou converti en bâtiment rural.

De même, pour les propriétés non bâties, d'après les articles 18 et 19 de la loi du 29 mars 1914, les propriétaires ne peuvent demander, en dehors du délai fixé par l'article 15 (*supra*, n° 180), une modification du classement et par suite du revenu net de leurs propriétés que dans le cas où elles ont subi une dépréciation notable et durable, par suite d'événements imprévus, indépendants de la volonté des intéressés et affectant le fond même du terrain. La réclamation doit alors être formulée dans les six mois de la publication du rôle de l'année suivant celle au cours de laquelle se sont produits les événements y donnant lieu.

Quant à la nature de culture, elle ne peut être modifiée dans l'intervalle des revisions. Toutefois, il faut signaler que l'article 13 de la même loi reconnaît au maire, dûment autorisé par le Conseil municipal, le droit de demander une revision des évaluations si, postérieurement à la dernière revision, il s'est produit, par suite de circonstances exceptionnelles, une dépréciation importante et générale des propriétés, soit de la totalité, soit d'une partie notable de la commune.

Il y a donc là une survivance du principe de la fixité des

évaluations cadastrales, qui avait été consacré par la loi du 15 septembre 1807.

187. — En résumé, il n'y a, pour l'évaluation des propriétés bâties et non bâties, qu'un contrôle périodique. Dans l'intervalle entre deux revisions, on ne recherche pas la valeur locative exacte des propriétés et même, pour celles qui sont devenues nouvellement imposables, on se borne à l'établir par comparaison avec les propriétés de même nature ayant fait l'objet d'une évaluation lors de la précédente revision (65).

188. — Cela s'explique par les grandes difficultés que devrait surmonter l'Administration pour procéder à l'évaluation exacte du revenu net de chaque propriété. Le législateur s'est borné à prévoir des revisions périodiques suffisamment rapprochées pour qu'à une époque d'économie normale les cours des loyers et des fermages ne puissent pas subir des variations de trop grande amplitude dans l'intervalle entre deux évaluations.

Mais, dans le chaos économique qui a succédé à la guerre, par suite de l'instabilité du prix des locations et bien que l'augmentation soit artificiellement entravée pour toute une catégorie d'immeubles, le système élaboré par le législateur de 1914 a pu paraître insuffisamment souple, à cause du trop grand laps de temps qui sépare deux revisions successives.

(65) En vue de l'évaluation des propriétés nouvellement imposables, et notamment des constructions nouvelles, le contrôleur doit être renseigné sur les fluctuations du cours des loyers et fermages, afin de connaître à chaque instant le rapport entre le revenu net réel des propriétés et le revenu pour lequel elles sont inscrites dans les matrices foncières.

Pour arriver à ce résultat, l'instruction de la Direction générale des Contributions directes du 31 juillet 1858, précisée, complétée et modifiée par les circulaires des 4 août 1868 (n° 470), 6 mars 1872 (n° 508) et 17 octobre 1873 (n° 531), prescrivait aux agents de procéder, d'abord chaque année, puis tous les cinq ans, à la ventilation des baux de propriétés bâties et non bâties et des adjudications de coupes de bois.

189. — En outre, la question à été posée de savoir si, dès l'instant où la contribution foncière est incorporée dans le système des impôts cédulaires, il n'y aurait pas lieu de lui faire subir certaines modifications destinées à la mettre en harmonie complète avec les principes régissant ces impôts. On a affirmé qu'il serait juste et, en même temps, possible en pratique de calculer, chaque année, l'impôt foncier sur le revenu net réel des propriétés (66). Mais l'adoption d'une telle réforme conduirait à exiger des propriétaires une déclaration annuelle du loyer ou du fermage qui leur est servi pour chacune de leurs propriétés bâties ou non bâties, ainsi que du montant des dépenses supportées pendant l'année pour l'entretien et la conservation du fonds. Pour les propriétés non louées, il serait nécessaire de maintenir, tout au moins en ce qui concerne la détermination du revenu brut, l'évaluation administrative soit d'après la valeur vénale, soit par comparaison, soit enfin par voie d'estimation directe. Le cadastre parcellaire devrait donc être conservé pour permettre de comparer les éléments constitutifs des diverses propriétés.

Ainsi la méthode de taxation ne serait pas la même dans tous les cas, et il pourrait en résulter des inégalités choquantes entre les propriétaires qui louent ou afferment leurs maisons ou leurs terres et ceux qui les exploitent eux-mêmes.

De plus, il ne semble pas qu'un tel système puisse être adopté en l'état actuel de l'Administration, car il lui apporterait un surcroît de besogne considérable alors qu'elle n'arrive même pas à contrôler d'une manière efficace les déclarations qui lui sont faites pour les autres impôts sur les revenus.

Enfin, signalons que la réforme préconisée, qui pourrait entraîner des variations importantes dans les rendements annuels de la contribution foncière, serait de nature à entraver l'établissement des budgets locaux, qui tirent une

(66) Voir notamment *Rev. Pol. et Parl.*, t. 123, p. 84, ANDRÉ SAUZÈDE, Réforme nécessaire de la contribution foncière.

grande partie de leurs recettes des centimes additionnels à cette contribution.

190. — Nous ne croyons donc pas qu'il soit possible actuellement de réaliser la réforme radicale de la contribution foncière et d'instituer, en quelque sorte, la revision annuelle des bases d'imposition. Par contre, nous pensons qu'il y aurait intérêt, tant que les cours des loyers et des fermages ne seront pas stabilisés, à procéder à des revisions périodiques plus fréquentes. Cette opinion semble d'ailleurs avoir été partagée, dans une certaine mesure, par la commission des Finances de la Chambre, puisque le rapport général de M. Maurice Viollette sur le projet de budget de 1925 prévoit expressément qu'une nouvelle revision des évaluations des propriétés bâties pourrait avoir lieu en 1930.

191. — Cependant, au cours des récents débats financiers, la Chambre, sur la proposition de sa Commission des Finances, avait voté un article qui pouvait être considéré comme un premier pas fait dans la voie de la revision annuelle des évaluations foncières. Dans tous les cas où le contrôleur aurait pu établir que le revenu réel de la propriété non bâtie, tel qu'il résulte des baux à ferme postérieurs au 1^{er} janvier 1921, est supérieur au revenu forfaitaire servant de base à l'impôt foncier, le propriétaire aurait été imposé d'après le revenu réel, déduction faite des charges réelles. (Art. 70 du projet de la commission, adopté par la Chambre après amendement de M. de Monicault, le 6 février 1926. *J. O.*, 7 février 1926, Déb. Parl., Ch., pp. 582 et 583.)

On pouvait faire à ce texte deux graves reproches : celui d'être un ferment d'inégalité fiscale et celui d'être, le plus souvent, difficilement applicable. Il créait tout d'abord une différence de traitement entre les propriétés affermées, auxquelles il pouvait être appliqué, et les propriétés exploitées par faire-valoir direct ou par métayage, pour lesquelles il ne devait jamais jouer. Bien plus, même entre les propriétés affermées, il pouvait donner lieu à

des inégalités choquantes, puisqu'il ne comportait pas une obligation stricte, mais seulement une faculté laissée au contrôleur de rechercher le revenu réel, si bien que, suivant l'activité plus ou moins grande de ce fonctionnaire, deux propriétaires se trouvant placés exactement dans les mêmes conditions pouvaient ne pas être taxés sur la même base. Enfin, il n'aurait pu être appliqué que très rarement ; car, s'il est possible au contrôleur de connaître le prix réel stipulé par les baux en cours, il est extrêmement difficile de déterminer les charges réelles supportées par les propriétaires au cours de l'année. De telle sorte que l'Administration se serait trouvée dans l'impossibilité de faire la preuve du chiffre retenu par elle, au cas où le contribuable aurait formulé une réclamation après la publication du rôle. Il aurait fallu admettre, corrélativement, que l'Administration fût déchargée du fardeau de la preuve et que le tribunal eût le pouvoir d'apprécier les arguments produits par les deux parties. Mais une telle solution n'aurait pas été conforme à l'esprit de notre nouvelle législation fiscale. On peut dire que le texte n'aurait joué que dans le cas particulier où *toutes* les charges de la propriété incombent au fermier en vertu des stipulations de son bail.

Toutes ces considérations nous amènent à conclure que le Sénat a agi fort sagement en suivant les suggestions de sa commission et en repoussant la disposition qui avait été adoptée par l'autre assemblée. (Sénat, séance du 26 février 1926, *J. O.* du 27 février, Déb. Sénat, p. 290.)

SECTION IV

LES MUTATIONS FONCIÈRES

SOMMAIRE. — Tournée générale des mutations, n° 192 ; extraits d'actes translatifs de propriété, n° 193 ; travail du percepteur, n° 194 ; travail du contrôleur, n° 195 ; propriétés non bâties, n° 196 ; propriétés bâties, n° 197 ; propriétés reconnues surtaxées, n° 198 ; recherche du redevable de l'impôt, n° 199 ; surveillance permanente et vérifications sur place dans certains cas particuliers, n° 200.

Conclusion : comment se présente actuellement le contrôle en matière de contribution foncière, n° 201.

192. — En matière d'évaluations foncières, on a dû s'en tenir à un contrôle périodique, mais il a été possible d'organiser un *contrôle permanent* pour la surveillance des mouvements de la matière imposable et l'enregistrement des mutations.

Cette surveillance comporte, d'une part, la recherche des propriétés qui doivent être, pour la première fois, soumises à l'impôt et de celles qui, au contraire, sont devenues non imposables ; d'autre part, la recherche du sujet de l'impôt, c'est-à-dire de la personne qui a la jouissance de la propriété à titre de propriétaire ou d'usufruitier.

La constatation des *mutations foncières* incombe au percepteur et au contrôleur des Contributions directes assisté, dans chaque commune, du maire et des répartiteurs. Le contrôleur y procède au cours d'une tournée qu'il doit faire, chaque année, dans toutes les communes de sa division, et qu'on appelle la *tournée générale des mutations*.

193. — A la base du travail des mutations est la transmission obligatoire, au service des Contributions directes, par les notaires, greffiers des tribunaux et receveurs de l'Enregistrement, des extraits de tous les actes translatifs de propriété qu'ils ont eu à établir, expédier ou enregistrer pendant le trimestre précédent.

A l'origine, les contrôleurs devaient effectuer eux-mêmes dans les bureaux de l'Enregistrement, à l'aide des registres de formalité, le relevé des actes translatifs de propriété foncière et des déclarations de succession immobilière à héritier unique (inst. du 2 mars 1886, art. 14).

Après entente entre l'administration des Finances et celle de la Justice, il a été décidé (décision des 6 mai-7 juin 1910) qu'à partir du 1^{er} janvier 1911, les contrôleurs seraient déchargés de ce travail et que les relevés seraient établis au vu de la minute même des actes, par les notaires pour les actes reçus par eux, par les greffiers des tribunaux pour les actes judiciaires, par les receveurs de l'Enregistrement pour les actes administratifs et sous seing privé et les déclarations de succession dans le cas où il n'y a qu'un héritier. Les receveurs de l'Enregistrement devaient, en outre, centraliser les extraits rédigés par les notaires et les greffiers, s'assurer de leur régularité et y mentionner le folio du registre où l'acte était enregistré (circ. du 25 octobre 1910, n° 1130 ; inst. Dir. gén. Enreg. du 25 octobre 1910 ; circ. min. de la Justice aux procureurs généraux du 25 octobre 1910).

L'application de ces dispositions s'est heurtée tout d'abord à la résistance de certains officiers ministériels. Par un arrêt en date du 30 octobre 1911, la Cour d'appel de Poitiers, jugeant en matière disciplinaire, a infligé la peine du rappel à l'ordre à un notaire qui avait refusé de se soumettre à l'obligation édictée par la circulaire du Garde des Sceaux. Mais cet arrêt a été infirmé, le 17 novembre 1913, par la Cour de cassation, qui a jugé que la circulaire précitée n'était pas conciliable avec les dispositions des articles 54 de la loi du 22 frimaire an VII et 23 de la loi du 25 ventôse an XI, et n'avait pas, dès lors, force obligatoire à l'égard des notaires. (D. P., 1914, 1, 5.)

A la suite de cette sentence de la juridiction suprême, le ministre, par une nouvelle décision du 30 décembre 1913, a prescrit aux receveurs de l'Enregistrement de rédiger tous les extraits que les notaires de leur circonscription auraient refusé d'établir depuis le 1^{er} janvier 1911 ou refu-

seraient d'établir désormais (circ. du 26 janvier 1914, n° 1227 ; inst. Dir. gén. Enreg. du 2 janvier 1914, n° 3391).

Enfin, cette question a été définitivement résolue par la loi du 20 mai 1915, qui a créé à la charge des notaires et des greffiers une obligation légale quant à la rédaction et au dépôt dans les bureaux de l'Enregistrement d'extraits sommaires des actes portant, à un titre quelconque, translation ou attribution de propriété immobilière. Actuellement les extraits centralisés par les receveurs de l'Enregistrement sont transmis au service des Contributions directes une fois par trimestre pour les neuf premiers mois de l'année et chaque mois pour le dernier trimestre, soit les 15 mars, 15 juin, 15 septembre, 15 octobre, 15 novembre et 15 décembre. Enfin, un envoi complémentaire est fait le 31 décembre. (Note Dir. gén. du 14 décembre 1925.)

194. — Ces extraits, classés par commune, sont d'abord envoyés au *percepteur*. Ce comptable est chargé de faire les mutations dans toutes les communes autres que celle où réside le contrôleur. Il y procède au cours de tournées spéciales qu'il doit entreprendre, la première après l'achèvement de l'application sur les documents cadastraux des communes des mutations de l'année précédente, la seconde plus tard, à une date fixée de telle sorte que le travail soit terminé quinze jours au moins avant la date du passage du contrôleur dans la première commune de la réunion.

Le maire doit faire publier les jour et heure auxquels le percepteur opérera les mutations. Les propriétaires intéressés peuvent se rendre à la mairie pour lui déclarer les changements survenus, conformément à l'article 36 de la loi du 3 frimaire an VII (67).

(67) Loi du 3 frimaire an VII, art. 36 : « *La note de chaque mutation de propriété sera inscrite au livre des mutations à la diligence des parties intéressées ;... Tant que cette note n'aura point été inscrite, l'ancien propriétaire continuera d'être imposé au rôle, et lui ou ses héritiers naturels pourront être contraints au paiement de l'imposition foncière, sauf leur recours contre le nouveau propriétaire.* »

De ce texte toujours en vigueur il résulte que, bien que les mutations soient faites généralement d'office, les propriétaires ne sont pas fondés

Le percepteur utilise, au vu des documents cadastraux (plan, état de sections, matrices cadastrales) et de la matrice générale, les extraits qui lui ont été transmis. Si les renseignements mis à sa disposition sont insuffisants, il peut faire appeler individuellement les propriétaires dont les explications lui seraient nécessaires. Son rôle se borne à *constater les changements de propriétaires* ; il n'a pas à rechercher les propriétés nouvellement imposables ou ayant cessé de l'être.

195. — Le contrôleur opère les mutations dans les mêmes conditions que le percepteur pour la commune de sa résidence. Pour les autres communes, il vérifie les états de changement (feuilles de mutation) établis par l'agent du recouvrement et s'assure que les extraits d'actes translatifs ont été complètement utilisés. En outre, il procède à toutes les mutations concernant *les propriétés bâties ou non bâties dont le revenu net est à évaluer, à supprimer ou à modifier*. Cette formule s'applique aux parcelles de propriété non bâtie devenues imposables ou ayant cessé de l'être, aux constructions nouvelles, reconstructions, additions de construction ou affectations de terrain à un usage commercial ou industriel, aux démolitions partielles ou totales, enfin aux propriétés bâties ou non bâties reconnues surtaxées à la suite d'une réclamation présentée dans les délais fixés par les lois de 1890 et 1914. Toutes les mutations de cette espèce doivent, d'ailleurs, être opérées *d'accord* avec les répartiteurs et il doit en être fait mention au procès-verbal de la tournée.

196. — Pour les propriétés non bâties, on se trouve dans le cas d'établir une imposition nouvelle seulement lorsqu'il y a eu création de terrain par alluvion, ou lorsqu'une par-

à se plaindre de ce que l'Administration n'ait pas effectué les changements nécessaires s'ils ne les ont pas eux-mêmes expressément déclarés et s'ils n'ont pas fourni toutes explications indispensables. Ils peuvent néanmoins formuler une demande en mutation de cote dans le délai ordinaire de réclamation.

celle déjà existante a cessé de bénéficier d'une exemption permanente, ce qui se produit pour un ancien sol de bâtiment remis en culture ou pour une portion désaffectée du domaine public. Dans le premier cas, il n'y a qu'à constater un fait matériel modifiant la physionomie du terrain ; dans le deuxième cas, il existe toujours un acte administratif où le contrôleur pourra puiser les renseignements qui lui sont nécessaires (68).

197. — En ce qui concerne les propriétés bâties, le contrôleur doit parcourir le territoire de la commune :

1° Pour constater les démolitions ;

2° Pour reconnaître les constructions nouvelles et les additions de construction achevées au cours de l'année et les évaluer par comparaison avec les autres propriétés bâties de la commune, conformément à l'article 9 de la loi du 8 avril 1890 ;

3° Pour prendre note des bâtiments en cours de construction ou d'agrandissement.

Son travail de recherche est d'ailleurs bien spécifié par les déclarations que doivent faire, à la mairie, dans les quatre mois de l'ouverture des travaux, les propriétaires qui veulent bénéficier de l'exemption temporaire. Lorsque le propriétaire a rempli cette formalité, sa construction est évaluée dès qu'elle est terminée et inscrite sur un registre spécial de surveillance, afin que le contrôleur puisse la comprendre dans tous les rôles de la troisième année qui suit celle de l'achèvement.

198. — Quant aux propriétés bâties ou non bâties dont le revenu net doit être modifié à la suite d'une décision du

(68) Il faut observer que, sauf dans les communes où fonctionne le service de la conservation du cadastre, l'inscription sur les matrices foncières d'une parcelle nouvelle n'a pas à être précédée d'un arpentage préalable sur le terrain, arpentage dont les intéressés seraient appelés à prendre connaissance et à contrôler l'exactitude. C'est ce qui a été jugé, notamment, dans un cas de rétablissement au rôle de parcelles omises lors de la confection du cadastre. (Cons. d'Et., 16 mars 1883. D. P., 84, 3, 109.)

conseil de préfecture reconnaissant la surtaxe, le contrôleur n'a aucune recherche à effectuer. Il n'a qu'à régulariser les écritures portées aux matrices foncières.

Les instructions de l'Administration prescrivent, d'ailleurs, aux agents de rédiger, au moment même où ils instruisent la réclamation, une feuille de mutation conforme à leurs propositions. Après décision favorable du tribunal administratif, il ne reste plus qu'à joindre les feuilles ainsi préparées au dossier établi pour la commune, lors de la prochaine tournée générale des mutations.

199. — La recherche des redevables de l'impôt foncier ne présente, en général, aucune difficulté. Les actes utilisés pour le travail des mutations ou la déclaration à la mairie des constructions nouvelles, ou même la simple notoriété publique, suffisent, le plus souvent, pour déterminer le propriétaire ou l'usufruitier qui doit être inscrit au rôle. Il ne peut y avoir quelque complication que dans le cas où la jouissance de la propriété est différée. Par exemple lorsqu'un terrain a été concédé soit par un établissement public, soit par un particulier, pour qu'il y soit fait certains travaux (construction de voies ferrées, de bâtiments, etc., etc.) ; si le contrat stipule qu'à l'expiration de la concession ou du bail les aménagements et les constructions seront acquis au propriétaire sans indemnité, ces constructions doivent être imposées immédiatement au nom du concédant ou du bailleur (Cons. d'Et., 31 mars 1922, C^{ie} de l'Eclairage des villes, Creuse) ; si, au contraire, celui-ci pour les acquérir devait verser une certaine somme, ou encore si le terrain devait être remis en l'état où il se trouvait au moment où le bail a été conclu, l'imposition devrait être établie au nom du preneur (Cons. d'Et., 26 novembre 1906, Soc. anonyme des Chalets de nécessité de Lyon, Rhône). Dès lors, l'agent du contrôle doit étudier les dispositions du cahier des charges ou du bail. Il pourra d'ailleurs toujours avoir connaissance des actes de cette nature par ses recherches dans les bureaux de l'Enregistrement.

200. — La tournée générale des mutations n'a lieu qu'une fois par an, mais le contrôleur doit profiter de tous ses passages dans la commune pour s'enquérir des mouvements de la matière imposable. Il doit notamment surveiller d'une façon particulière les maisons qui bénéficient d'une exemption temporaire par application des lois des 12 avril 1906 et 5 décembre 1922 (habitations à bon marché) et de l'article 20 de la loi du 31 mars 1922 (maisons principalement destinées à l'habitation édifiées entre le 1^{er} avril 1922 et le 1^{er} janvier 1930 (68 *bis*), afin de les comprendre dans les rôles dès qu'elles cessent de remplir les conditions exigées. Enfin, nous ajouterons qu'il doit instruire sur place toutes les demandes en exemption temporaire de la contribution foncière des propriétés non bâties (loi du 3 frimaire an VII, art. 111 à 116, Code forestier, art. 226, et loi du 26 mars 1924, art. 9), ainsi que les demandes collectives pour pertes de récoltes présentées par les maires (arrêté du 24 floréal an VIII, art. 26).

CONCLUSION

COMMENT SE PRÉSENTE ACTUELLEMENT LE CONTROLE EN MATIÈRE DE CONTRIBUTION FONCIÈRE

201. — A l'heure actuelle, la base de tout le contrôle, en matière de contribution foncière, réside dans les documents cadastraux, qui constituent un répertoire général et un état descriptif et estimatif de toutes les propriétés imposables.

En ce qui concerne les plans parcellaires, ils peuvent, théoriquement, être rétablis et conservés en concordance avec la physionomie du terrain par le service du renouvellement et de la conservation du cadastre.

Quant aux comptes ouverts aux propriétaires dans les

(68 *bis*) Disposition ainsi modifiée par l'article 31 de la loi du 1^{er} avril 1926.

matrices cadastrales, ils sont régularisés grâce à un double contrôle ; d'une part, un contrôle périodique lors des révisions des évaluations foncières, tous les dix ans pour les propriétés bâties et tous les vingt ans pour les propriétés non bâties ; d'autre part, un contrôle annuel qui s'exerce sur les mouvements de la matière imposable, principalement au cours de la tournée générale des mutations.

En outre, le contrôleur est amené, à tout instant, à examiner la situation à l'égard de la contribution foncière de certaines propriétés bâties ou non bâties ayant fait l'objet soit d'une demande d'exemption temporaire, soit d'une demande en remise pour perte de récoltes, vacance de maison ou chômage d'usine, soit d'une réclamation contentieuse aux fins de décharge ou réduction. Enfin, il exerce une surveillance constante sur les immeubles bénéficiant d'une exemption temporaire sous certaines conditions.

Ainsi, à côté du contrôle périodique des évaluations et du contrôle annuel des mouvements de la matière imposable, il existe, dans certains cas particuliers, un contrôle permanent exercé par les agents de l'Administration sur les immeubles soumis à la contribution foncière.

CHAPITRE II

CONTRIBUTION PERSONNELLE-MOBILIÈRE

SOMMAIRE. — Historique, n° 202 ; organisation actuelle, n° 203.

I. — *Communes rurales* : l'appel du rôle, n° 204 ; documents à consulter, n° 205 ; la base de l'impôt ; évaluation empirique de l'ensemble des facultés contributives, n° 206.

II. — *Villes recensées* : le recensement annuel, n°s 207 et 208 ; la base de l'impôt, n° 209 ; valeur locative et loyer réel, n°s 210 à 212 ; contrôle des éléments de personnalité, n° 213.

Résumé, n° 214.

202. — La contribution personnelle-mobilière a été établie par la loi des 13 janvier-18 février 1791. Le législateur de 1791 se proposait d'atteindre toutes les facultés des contribuables, mais il voulait éviter tout arbitraire. La question la plus difficile à résoudre était celle du *contrôle des facultés contributives*, et on peut se rendre compte, par la lecture des rapports du Comité des Contributions publiques de 1790, combien cette difficulté a influé sur le choix même de la base d'imposition.

Le contrôle en matière de contribution personnelle-mobilière comprend le recensement des imposables et la *recherche des bases d'imposition*. Dès l'origine, il a été confié aux *répartiteurs*, assistés d'abord des officiers municipaux, puis, par la suite, des contrôleurs des Contributions directes. Mais les caractères de ce contrôle ont varié suivant les époques et suivant les régimes.

Il fut un temps où une déclaration était exigée de tous les assujettis. Pour la première application de la loi des

13 janvier-18 février 1791, une déclaration devait être faite par tous les habitants au secrétariat de la municipalité, dans les quinze jours de la publication de la liste des habitants de la commune, liste qui devait, aux termes de l'article 31 de la loi, être dressée par les officiers municipaux. Cette déclaration portait sur tous les éléments considérés comme indices de la richesse mobilière des assujettis (qualité de citoyen actif, domestiques, chevaux et voitures, loyer annuel, situation de famille, profession, propriétés foncières et, à partir de la loi du 9 germinal an V, montant des appointements, salaires et produits du commerce ou de la profession). Les déclarations étaient vérifiées par les officiers municipaux, de concert avec les *commissaires-adjoints*, qui devaient suppléer aux déclarations non faites ou incomplètes « *d'après les connaissances locales et les preuves qu'ils pourraient se procurer* ».

C'est seulement la loi du 21 avril 1832, qui régit encore maintenant notre contribution mobilière, qui a abandonné le principe de la déclaration obligatoire.

203. — Actuellement, l'impôt est établi par voie de taxation administrative par les répartiteurs, assistés du contrôleur des Contributions directes.

Leur tâche comprend, outre l'établissement de la liste des imposables, la détermination des loyers qui doivent servir de base à la répartition individuelle (loi du 21 avril 1832, art. 17).

Le contrôle revêt, dans la pratique, la forme de la mise à jour des états-matrices qui servent à l'établissement du rôle : ces états-matrices comprennent, d'une part, la liste des imposables, d'autre part, en regard de chaque nom, l'indication du *loyer matriciel*, qui doit servir de base au calcul de la cotisation.

La législation ne fait pas de distinction entre les diverses catégories de communes ; mais, *dans la pratique*, le rôle et les opérations des organes du contrôle varient suivant qu'il s'agit des communes rurales ou des villes recensées (villes de plus de 5000 habitants ou chefs-lieux de départe-

ment). La différence est si profonde, qu'elle affecte même le caractère véritable de la contribution. Tandis que dans les villes elle n'est plus qu'une taxe d'habitation, elle apparaît dans les communes rurales, par suite d'un usage illégal, mais contre lequel il ne serait plus possible de réagir, comme un véritable impôt sur le revenu global établi de façon empirique.

Aussi devons-nous étudier séparément l'exercice du contrôle dans ces deux cas.

I. — COMMUNES RURALES. — **204.** — Dans les communes rurales, la mise à jour de la liste des assujettis et la revision des loyers matriciels est faite chaque année, lors de la tournée générale des mutations (69).

Le contrôleur procède, en présence des répartiteurs, à l'appel du rôle de l'année précédente. Il nomme successivement, en indiquant le loyer matriciel ancien, les contribuables assujettis à la contribution personnelle-mobilière, dans la commune, au titre de l'exercice précédent. Au cours de cette opération, les répartiteurs et les agents communaux présents à la réunion indiquent quelles sont les radiations à effectuer, les inscriptions nouvelles à ajouter à la liste des imposables et, en même temps, les modifications à apporter aux bases d'imposition.

Les contribuables qui ont cessé d'avoir une habitation dans la commune ou qui sont devenus indigents doivent être rayés. Au contraire, doivent être inscrits les nouveaux habitants remplissant les conditions prévues par la loi pour être astreints au paiement de la contribution mobilière.

205. — Le plus souvent, les connaissances locales des répartiteurs suffisent pour assurer la mise au courant de

(69) Dans les communes à population flottante, il peut être fait, sur la demande du Conseil municipal, une revision des bases de la contribution personnelle-mobilière en fin d'année ; mais cette revision a uniquement pour but de mettre l'état-matrice au courant des modifications survenues depuis le travail des mutations. Les loyers matriciels fixés au moment de ce travail ne sont pas remis en cause.

la liste des imposables. Toutefois, pour éviter des omissions, le contrôleur peut consulter certains documents tenus à la mairie, notamment les registres des décès et des mariages de l'année précédente et de l'année courante, les additions à la liste électorale et les listes d'assistés du bureau de bienfaisance. Il utilise également les renseignements qui lui ont été adressés par ses collègues, touchant les contribuables qui ont changé de résidence depuis la dernière tournée.

206. — En ce qui concerne les loyers matriciels, bases des cotisations, le contrôle dans les communes rurales est pratiquement inexistant. Les répartiteurs qui, à cet égard, ont conservé à la contribution personnelle-mobilière son caractère originel, apprécient généralement non pas l'importance de l'habitation de l'assujéti, mais l'ensemble de ses facultés contributives (70). Ils s'appuient donc uniquement sur la notoriété publique, et les chiffres qu'ils font inscrire dans les états-matrices ne sont pas toujours proportionnels aux loyers ressortant des baux en cours ou à la valeur locative des habitations évaluée directement ou par comparaison.

De telle sorte que l'on peut dire que, depuis une époque bien antérieure à la réforme de notre système fiscal, les répartiteurs des communes rurales font empiriquement de l'impôt sur le revenu.

II. — VILLES DE PLUS DE 5000 HABITANTS OU VILLES RECENSÉES. — **207.** — Dans les villes de plus de 5000 habitants

(70) Cette pratique a persisté jusqu'à nos jours, bien qu'elle ait été de bonne heure, formellement condamnée par le Conseil d'Etat. (Voir notamment Cons. d'Et., 13 avril 1836, Billig, Haut-Rhin, Leb., 1836, p. 170 ; 6 mai 1836, Tresch, Leb., 1836, p. 209 ; 24 avril 1837, Cuvillier, Pas-de-Calais ; Payen, Manche, S. 1837, 2, 380.)

Il faut d'ailleurs observer que ces errements ont toujours été tolérés par l'Administration et qu'au moment même du vote de la loi du 21 avril 1832, le ministre des Finances avait spontanément déclaré au Parlement : « Enfin les répartiteurs sont autorisés à apprécier la situation des familles et non pas seulement les valeurs locatives. » (V. ALLIX et LECERCLÉ, *L'impôt sur le revenu*, I, p. 113.)

et dans tous les chefs-lieux de département, les règles pratiques suivies pour la constatation des changements à apporter aux rôles de la contribution mobilière sont bien différentes de celles que nous venons de rappeler. Cette constatation a lieu une fois par an, comme dans les communes rurales ; mais, tandis que dans celles-ci les travaux d'assiette de notre contribution sont effectués en même temps que ceux de la contribution foncière et de la plupart des anciens impôts et taxes assimilées lors de la tournée générale des mutations, dans les villes que nous considérons maintenant, ils font l'objet d'une tournée spéciale pendant les mois de novembre à janvier. Au cours de cette tournée, il est procédé à un *recensement* général des contribuables passibles de la contribution personnelle-mobilière et aussi de la contribution des patentes. De là vient le nom de *villes recensées* par lequel l'Administration désigne les communes de cette catégorie.

208. — Le contrôleur des Contributions directes, assisté d'un représentant de la commission des répartiteurs ou d'un agent municipal, visite successivement tous les immeubles de sa circonscription et s'enquiert auprès des concierges, des propriétaires ou des locataires eux-mêmes des changements survenus dans les locations. Il n'existe aucune obligation légale à la charge des personnes ainsi interrogées de fournir les renseignements qu'on leur demande (71), mais l'usage a prévalu et, en fait, les propriétaires et concierges ne refusent jamais de se faire, dans cette occurrence, les auxiliaires de l'Administration.

(71) Voir à ce propos réponse du ministre des Finances à M. Fleury-Ravarin, député (question n° 15461, *J. O.*, 29 décembre 1922) : « Les agents des Contributions directes étant appelés, pour l'assiette de la contribution mobilière, à rechercher les occupants de locaux à usage d'habitation, il a été constamment admis qu'ils pouvaient se renseigner à ce sujet auprès des concierges. Aucune disposition législative ou réglementaire n'impose à ces derniers l'obligation de répondre aux questions qui peuvent leur être ainsi posées, mais dès l'instant qu'il ne s'agit pas de renseignements d'ordre confidentiel, tels que ceux qui concerneraient la situation de fortune des intéressés, il n'apparaît pas qu'il y ait pour les concierges des inconvénients à les fournir. »

Le contrôleur peut d'ailleurs compléter les indications ainsi recueillies grâce aux changements d'adresse qui ont été portés à sa connaissance soit par ses collègues, soit par l'administration des Postes (loi du 31 décembre 1921, art. 11), soit enfin par les contribuables eux-mêmes, conformément aux dispositions législatives et réglementaires concernant l'impôt général sur le revenu.

Toutes les modifications ainsi constatées sont inscrites sur les bulletins ou calepins de recensement, qui présentent la description de chaque immeuble par étage et par location.

209. — Mais c'est surtout en ce qui touche la détermination de la base même de l'impôt que la différence entre les communes rurales et les villes recensées est nettement caractérisée. Tandis que dans celles-là les répartiteurs ont fait de la contribution mobilière un véritable impôt empirique sur le revenu global, dans celles-ci cette contribution est restée depuis 1832 une taxe d'habitation proportionnelle à l'importance du logement des assujettis. Il en résulte que, dans les villes, les agents du contrôle ne cherchent pas à apprécier l'ensemble des facultés de chaque contribuable, mais uniquement l'importance relative de son habitation.

210. — Cependant une controverse s'est élevée en ces dernières années qui, à Paris surtout, a occupé la presse et l'opinion publique. Doit-on prendre comme base de la contribution mobilière le loyer résultant du bail en cours ou la valeur locative réelle du logement ? Autrement dit, les répartiteurs assistés du contrôleur ont-ils le pouvoir de choisir la base de la contribution de manière à assurer l'égalité proportionnelle, sans être liés par le prix de loyer stipulé dans un bail en cours ?

Avant la guerre, la question ne se posait pas. En effet, le prix du bail était généralement l'expression de la valeur locative réelle actuelle, puisqu'à cette époque l'offre et la demande s'équilibraient sensiblement et que, les conventions étant libres, il s'établissait un cours normal dont

propriétaires et locataires ne pouvaient guère s'écarter. Les organes de taxation n'avaient alors qu'à retenir le prix de loyer ressortant du bail ou de la déclaration de location verbale pour tous les locaux loués et à attribuer aux maisons ou appartements occupés par le propriétaire une valeur locative établie par comparaison avec des locaux similaires ayant fait l'objet d'une convention.

Depuis, la situation s'est considérablement modifiée par suite de la surabondance de la demande entraînant une hausse générale des loyers, contrariée par les lois et règlements seulement pour certaines catégories de locations. Il n'y a plus de cours normal des loyers, et on rencontre fréquemment dans un même immeuble des appartements identiques dont les loyers diffèrent du simple au double. Dès lors, si l'on adopte pour base de la contribution mobilière le loyer effectivement payé, l'un des locataires paiera deux fois plus que l'autre, bien qu'il occupe un appartement de même importance ; si, au contraire, on assçoit l'impôt sur la valeur locative réelle, tous deux paieront la même cotisation.

La Commission des Contributions directes de la ville de Paris s'est prononcée pour la deuxième méthode et a admis que les valeurs locatives devant servir de base à la répartition de la contribution mobilière seraient déterminées d'après le loyer payé en 1914 pour l'appartement considéré, affecté d'un certain coefficient de rehaussement. Pratiquement, ce procédé aboutit à substituer, dans la répartition, au loyer réel actuel, qui ne se règle plus d'après un cours normal, le loyer de 1914, qui, ainsi que nous l'avons noté, représentait bien, en général, la valeur locative réelle et normale de chaque location.

211. — On a prétendu que cette solution était une violation flagrante de la loi. Nous croyons, au contraire, qu'elle est la seule qui permette de maintenir l'égalité proportionnelle dans les circonstances actuelles et, en outre, qu'elle est parfaitement légale.

En effet, la loi du 21 avril 1832, qui est la loi organique

de la contribution personnelle-mobilière, emploie plus fréquemment le terme de *valeur locative* que celui de *loyer*. C'est ainsi que l'article 9 fait des *valeurs locatives d'habitation* un élément de la répartition du contingent départemental entre les arrondissements d'abord et entre les communes ensuite ; que l'article 15 visant les fonctionnaires logés dans des bâtiments publics dispose que ces contribuables seront imposés d'après la *valeur locative* de leur habitation personnelle, et qu'aux termes de l'article 16 les habitants qui n'occupent que des appartements garnis ne seront assujettis à la contribution mobilière qu'à raison de la *valeur locative* de leur logement, évalué comme un logement non meublé. Il est vrai que l'article 17 comporte deux fois le mot *loyer*, mais c'est précisément pour affirmer que les répartiteurs assistés du contrôleur des Contributions directes « *détermineront les loyers qui doivent servir de base à la répartition individuelle* ». Il semble donc bien qu'ici l'expression *loyer* n'a pas le sens restreint de prix stipulé dans le bail, car alors les répartiteurs n'auraient pas à *déterminer*, mais seulement à *constater*. D'ailleurs, le même texte rappelle que le but de cette détermination est la répartition individuelle du contingent communal : or, pour que cette répartition soit équitable, il faut que l'égalité proportionnelle des bases d'impositions soit assurée.

A l'appui de cette interprétation, on peut citer un arrêt en date du 6 mai 1836 (72) par lequel le Conseil d'Etat a admis que la valeur locative d'une maison, bien que portée à un prix supérieur à celui des baux produits par le propriétaire, devait être maintenue, alors qu'il n'était pas prouvé que les répartiteurs eussent violé, dans leur évaluation, l'égalité proportionnelle exigée par la loi.

Cependant, il s'est produit un flottement à ce sujet dans la doctrine administrative. En 1921, la thèse que nous avons soutenue avait été adoptée par le ministre (rép. min.

(72) Cons. d'Et., 6 mai 1836, de Montigny, Seine, Leb., 1836, p. 207 ; ou S., 1836, 2, 376 ; ou D. P., 1836, 3, 99.

à M. Galley, sénateur, n° 4206, *J. O.*, 3 avril 1921). Elle a été, ensuite, abandonnée pendant un certain temps (rép. min. à M. Ernest Lamy, député, n° 17.413, *J. O.*, 23 mai 1923). Depuis, elle a été reprise par l'Administration, qui semble bien vouloir s'y tenir définitivement (rép. min. à M. Marcel Plaisant, député, n° 18.852, *J. O.*, 19 décembre 1923 ; à M. Charles Bernard, député, n° 19.781, *J. O.*, 1^{er} avril 1924 ; à M. Gavoty, député, n° 21.203, *J. O.*, 6 mai 1924).

212. — Au point de vue spécial du contrôle, la mise en pratique de cette théorie se traduit par l'augmentation du nombre des évaluations par comparaison. Mais, la base même du contrôle reste toujours la recherche et l'utilisation des baux et déclarations de location verbale relevés dans les bureaux de l'Enregistrement, puisqu'on retient, comme points de comparaison, précisément les locaux d'habitation dont la valeur locative résulte d'un bail normal (73).

213. — Depuis une trentaine d'années, on doit aussi tenir compte, pour la répartition de notre contribution, de certaines situations particulières. En effet, la loi édicte des exonérations en faveur des pères et mères de sept enfants vivants, mineurs, légitimes ou reconnus (loi du 30 août 1890, art. 31) et des hommes de troupe mariés appartenant à l'armée active (loi du 7 août 1913, art. 49), à condition que leur cotisation en principal (fictif depuis 1917) n'excède pas 10 francs. D'autre part, dans les villes où, par application des dispositions de l'article 4 de la loi du 13 juillet 1903, le loyer matriciel est déterminé en déduisant de la valeur locative une certaine somme consi-

(73) Il faut signaler que, dans certaines grandes villes, les contrôleurs ont pris l'habitude de demander aux propriétaires d'immeubles de leur fournir chaque année la liste de leurs locataires avec l'indication des loyers payés. Cette déclaration est, bien entendu, facultative, mais généralement les propriétaires acceptent cette façon de faire. Ces déclarations constituent une excellente base de travail. Il y a là une application intéressante du système de la déclaration par les tiers, née de la pratique et sans l'intervention du législateur.

dérée comme minimum de loyer, cet abattement à la base peut être augmenté d'après le nombre des personnes à la charge du contribuable (loi du 20 juillet 1904, art. 4, et loi du 12 juillet 1912, art. 18). Pour établir les droits des contribuables bénéficiant de ces exonérations ou déductions, les répartiteurs et les contrôleurs, lorsque leurs connaissances locales sont insuffisantes, peuvent extraire d'utiles indications des registres de l'état civil, des livrets de famille et aussi des déclarations souscrites pour l'assiette des impôts sur le revenu.

214. — En résumé, le contrôle en matière de contribution mobilière apparaît comme profondément différent suivant qu'il s'agit des communes rurales ou des villes recensées. Dans les premières, la recherche des assujettis est faite au cours de la tournée des mutations et la fixation des bases d'imposition n'a pas d'autre fondement que la notoriété publique. Dans les autres, il est procédé chaque année à un recensement spécial des assujettis, au cours duquel les agents du contrôle opèrent sur place, d'après les renseignements qui leur sont fournis par les concierges, les propriétaires et les locataires eux-mêmes, et les loyers matriciels sont toujours déterminés, directement ou indirectement, d'après des baux ou des déclarations de location verbale enregistrées.

Au point de vue du caractère du contrôle, nous pouvons noter que la part du contrôle personnel, dans l'établissement de la contribution, est plus grande depuis une trentaine d'années, par suite de l'adoption de mesures bienveillantes à l'égard de certaines catégories de contribuables.

CHAPITRE III

CONTRIBUTION DES PATENTES

SOMMAIRE. — Recherche des imposables, détermination des bases d'imposition, n° 214 *bis* ; historique, n° 215 ; législation actuelle, n° 216 ; recensement annuel, n° 217 ; droit de communication à l'égard de certaines entreprises, n° 218 ; renseignements pouvant être recueillis auprès des divers services publics, n°s 219 à 225 ; leur utilisation pour la détermination des bases d'imposition, n° 226 ; droit fixe, n°s 227 à 230 ; droit proportionnel, n° 231 ; l'amélioration du contrôle en matière de contribution des patentes résultant des lois récentes, n° 232 ; registre du commerce et carte de commerce, n° 233 ; vérifications effectuées en vue de l'établissement de l'impôt cédulaire, n°s 234 et 235 ; conclusion, n° 236.

214 bis. — Le contrôle en matière de contribution des patentes comporte, comme pour les impôts que nous avons déjà étudiés, la *recherche des imposables* et la *détermination des bases d'imposition*.

215. — A l'origine, de même que pour la contribution personnelle-mobilière, l'établissement des droits de patente avait pour point de départ une *déclaration* du contribuable.

Aux termes de la loi des 2-17 mars 1791, première loi organique des patentes, le contribuable qui désirait exercer une profession soumise aux droits devait, au mois de décembre de chaque année, en faire la déclaration à la municipalité de son domicile et indiquer dans cette déclaration la valeur locative de ses magasins, boutiques et ateliers, le montant de la patente devant être déterminé exclusivement d'après cette valeur locative, quelle que fût la profession exercée.

Supprimée en 1793, la patente fut rétablie par la loi du 22 juillet 1795 sous la forme d'un simple droit fixe. Le redevable n'avait plus, dès lors, à déclarer une valeur locative, mais il devait encore *demandeur* sa patente.

Les lois du 6 fructidor an IV et du 9 frimaire an V vinrent combiner le droit fixe et le droit proportionnel. Celui-ci, payé seulement par les commerçants ou industriels assujettis à un droit fixe d'au moins 40 francs, était uniformément du dixième de la valeur locative des locaux professionnels et de la maison d'habitation. Chaque patentable devait souscrire annuellement une déclaration faisant connaître la valeur locative des locaux qu'il occupait et même fournir à l'appui de cette déclaration certaines justifications (baux pour les immeubles loués et extraits des rôles de la contribution foncière pour les autres).

Les lois subséquentes ont conservé le principe de la déclaration, jusqu'à celle du 13 avril 1844, qui l'a définitivement abandonné (74).

216. — Actuellement, la contribution des patentes comprend, en général, un droit fixe et un droit proportionnel qui sont réglés, pour chaque profession, d'après les tableaux annexés à la loi organique du 15 juillet 1880 et modifiés depuis à plusieurs reprises. Le droit proportionnel a toujours pour base la valeur locative des locaux professionnels et de la maison d'habitation du patentable. Le droit fixe est établi soit exclusivement d'après la population de la commune et la nature de la profession, soit à la fois d'après la population et d'après certains éléments indiquant l'importance du commerce, soit enfin uniquement d'après les moyens matériels de production.

La population de chaque commune étant toujours un

(74) On peut voir néanmoins encore actuellement une sorte de survivance de la déclaration dans l'obligation imposée à certains contribuables non sédentaires de présenter leur patente à toute réquisition des magistrats et agents de police judiciaire, d'où résulte, pour eux, étant donné la date tardive de l'émission des rôles, l'obligation de fait de *demandeur* une patente par anticipation (loi du 15 juillet 1880, art. 34).

élément donné, il reste, pour asseoir correctement l'impôt, à rechercher les individus exerçant une profession patentable et à déterminer, selon les cas, soit la nature de la profession, soit divers indices de l'importance du commerce (quantités vendues, nombre des employés à la vente, aux écritures et à la surveillance, nombre des voitures de livraison, etc.), soit enfin l'importance des moyens de production (nombre d'ouvriers employés à la production, nombre de machines-outils, capacité des fours, etc.). Ce travail incombe au contrôleur des Contributions directes, assisté du maire ou de son représentant. Les redevables n'ont à fournir aucune déclaration. La procédure suivie est uniquement celle de la *constatation administrative*.

217. — Aux termes de l'article 25 de la loi du 15 juillet 1880, « *les contrôleurs des Contributions directes procéderont annuellement au recensement des imposables et à la formation des matrices des patentes.*

« *Le maire sera prévenu de l'époque du recensement et pourra assister le contrôleur dans cette opération ou se faire représenter à cet effet par un délégué (75).* »

Ce recensement annuel a lieu dans les communes rurales au cours de la tournée générale des mutations et coïncide dans les villes recensées avec les travaux de l'assiette de la contribution mobilière.

En principe, comme le fait remarquer l'*Instruction générale sur les patentes* du 6 avril 1881, « *le recensement, c'est-à-dire la constatation des faits au vu des lieux est, dès lors, le moyen légal, et qu'aucun autre moyen ne peut remplacer, de rechercher les patentables et les bases d'après lesquelles ils doivent être cotisés* » (p. 111).

(75) En plus de ce recensement général annuel des patentables de chaque commune, le contrôleur doit procéder au cours de chaque année à deux recensements complémentaires, afin de déterminer les bases d'imposition des contribuables devenus passibles de la contribution des patentes en cours d'année ou omis au recensement général et susceptibles d'être compris dans un rôle supplémentaire.

218. — Mais certaines professions ne s'exerçant pas d'une façon ostensible, beaucoup de redevables pourraient échapper aux constatations des contrôleurs si le recensement n'était pas préparé et complété par des recherches dans divers documents susceptibles de fournir en cette matière d'utiles renseignements.

C'est pourquoi l'article 6 de la loi du 29 mars 1872, reproduit par l'article 37 de la loi du 15 juillet 1880, fait une obligation aux compagnies de chemin de fer, aux services de transports fluviaux, maritimes et terrestres, aux établissements d'entrepôts et de magasins généraux, de laisser prendre connaissance des registres de réception et d'expédition des marchandises aux agents des Contributions directes chargés de l'assiette des droits de patente. Ainsi est étendue aux entreprises énumérées ci-dessus le droit de communication reconnu aux contrôleurs à l'égard des administrations publiques de l'Etat, des départements et des communes.

219. — Nous allons voir maintenant quels renseignements peut recueillir le contrôleur afin de préparer son recensement ou d'en compléter les résultats, tant en ce qui concerne la recherche des assujettis que la détermination des bases de l'impôt (nature de la profession, éléments divers prévus par les tableaux B et C du tarif des patentes, valeur locative des locaux professionnels et de la maison d'habitation). Nous aurons d'ailleurs à observer que les moyens d'investigation ont été largement étendus par suite de l'introduction dans notre système fiscal de l'impôt cédulaire sur les bénéfices industriels et commerciaux et que l'assiette de la patente peut s'en trouver considérablement améliorée.

220. — Tout d'abord, lorsqu'il s'agit de découvrir les individus exerçant une profession passible des droits de patente, le contrôleur dispose de nombreuses sources d'information.

Il peut, sans déplacement, par la simple lecture des

journaux locaux, des annonces légales et des annuaires, connaître les sociétés et les individus qui exercent publiquement un commerce ou une industrie.

Il recueille *auprès des administrations publiques* une foule de renseignements fort utiles. Il relève dans les *bureaux de l'Enregistrement* les noms des acquéreurs dans les ventes de fonds de commerce et des preneurs dans les baux concernant des locaux à usage industriel ou commercial.

Il trouve *dans les mairies* les noms des fermiers des octrois, des droits de place sur les marchés et des droits de pesage, ceux des entrepreneurs du balayage, de l'arrosage et de l'enlèvement des boues, enfin ceux des commerçants qui occupent une place fixe dans les halles et marchés. Le dépouillement des budgets et des comptes communaux lui révèle les entrepreneurs travaillant habituellement pour la commune, ainsi que ses fournisseurs divers.

Il peut relever de même, dans les comptes des *hospices et des divers établissements publics*, les noms des commerçants, industriels et artisans qui sont en rapports d'affaires avec ces collectivités.

221. — Dans les *préfectures et sous-préfectures*, le contrôleur peut consulter la liste des chirurgiens, des dentistes, des herboristes, des médecins, des sages-femmes, des pharmaciens, des vétérinaires et celle des exploitants d'établissements dangereux, insalubres ou incommodes, des exploitants ou dépositaires d'eaux minérales ; enfin les procès-verbaux d'adjudications, soumissions, traités et marchés concernant, notamment, le transport des dépêches et l'abatage des bois. C'est également dans les préfectures qu'il peut se faire communiquer les noms des placiers, voyageurs et représentants de commerce qui ont obtenu la carte d'identité professionnelle instituée par la loi du 8 octobre 1919.

222. — Dans les *greffes des divers tribunaux*, il prend connaissance de la liste des avocats, avoués, notaires, gref-

fiers, huissiers, agréés près les tribunaux de commerce. Il peut également y trouver des indications sur les experts judiciaires, les syndics des faillites et tous les agents d'affaires. Il y relève les actes portant constitution ou dissolution de société qui font mention de l'adresse du siège social, de l'objet de la société et, pour les sociétés de personnes, des noms et adresses des associés responsables, passibles de la contribution des patentes. Enfin nous verrons qu'il a intérêt à consulter au greffe des tribunaux de commerce un document très précieux par les renseignements qu'il contient, le *registre du commerce*.

223. — Dans les services des *ingénieurs en chef des Ponts et chaussées* et des *intendants militaires*, il peut obtenir les noms et adresses des entrepreneurs et fournisseurs ayant passé des marchés avec l'Etat. Il faut observer d'ailleurs qu'il a, d'autre part, connaissance de ces marchés par les relevés de paiement transmis par les *trésoriers-payeurs généraux*.

224. — Dans les *octrois*, il recueille des indications sur les voituriers, les marchands de bois, les marchands de bestiaux dont les préposés ont constaté le passage. Dans les *commissariats de police*, il peut avoir connaissance des noms des logeurs et hôteliers. Dans les *bureaux des Contributions indirectes*, il trouve des renseignements très précis sur les contribuables soumis à l'exercice de cette administration (marchands de boissons et de liqueurs, commissionnaires entrepositaires, bouilleurs, distillateurs et liquoristes en gros, brasseurs, fabricants de sucre et d'esprit, entrepreneurs de voitures publiques, entrepreneurs de spectacles, etc.). Par suite d'une entente entre les deux régies, la plupart de ces renseignements sont d'ailleurs communiqués spontanément au service intéressé.

225. — Dans les *bureaux des douanes*, le contrôleur peut connaître les noms des armateurs, ainsi que ceux des négociants pour le compte desquels des marchandises sont importées en France ou expédiées à l'étranger.

Enfin, si, usant du droit que lui confère l'article 37 de la loi du 15 juillet 1880, il se fait représenter les registres d'expédition et de réception des marchandises tenus par les entreprises visées par cet article, il peut y relever les noms des expéditeurs et des destinataires, et parfois même ceux des intermédiaires entre l'acheteur et le vendeur.

226. — Tous ces renseignements que le représentant de l'Administration peut recueillir grâce aux seuls droits qu'il tient des textes relatifs à la contribution des patentes lui permettent d'éviter les omissions. Ils lui sont aussi d'une grande utilité en ce qui concerne la détermination correcte des bases d'imposition de chaque assujetti.

227. — Lorsqu'il s'agit des patentables pour lesquels la quotité des droits est réglée d'après la nature et les conditions d'exercice de la profession, le contrôleur peut se servir des renseignements relevés dans les bureaux des administrations publiques et dans les gares ou entrepôts, pour déterminer s'ils doivent être cotisés comme marchands en gros ou en détail ou comme marchands expéditeurs, comme négociants ou comme commissionnaires, comme entrepreneurs, comme fournisseurs, etc. Dans le cas d'un commerçant vendant plusieurs articles et susceptible d'une qualification différente suivant l'importance relative des ventes de chaque article (par exemple, marchand d'épicerie en détail, 5^e classe du tableau A et marchand de comestibles, 3^e classe), le contrôleur peut trouver dans les livres des arrivages tenus dans les gares et dans les comptes journaliers des divers établissements publics (hospices, collèges, etc.), clients du commerçant en cause, les éléments nécessaires pour la détermination exacte de la profession imposable.

228. — Il y a même des individus dont la profession est inscrite au tarif des patentes et qui peuvent être exonérés en égard aux conditions dans lesquelles ils exercent. Tel est le cas pour les *représentants et voyageurs de commerce*.

Aux termes de l'article 2 de la loi du 30 juin 1923, ils sont admis à bénéficier de l'exemption prévue par le § 5 de l'article 17 de la loi du 15 juillet 1880 en faveur des commis, à condition qu'ils n'aient pas une personnalité professionnelle distincte de celle des commerçants dont ils placent les produits. La circulaire de la Direction générale des Contributions directes du 12 décembre 1924, n° 1434, indique que, d'une manière générale, les représentants et placiers titulaires de la carte d'identité instituée par la loi du 8 octobre 1919 devront être présumés remplir les conditions exigées pour pouvoir bénéficier de l'exonération.

Le contrôleur devra donc rechercher en premier lieu si le représentant ou placier a obtenu la carte d'identité professionnelle. Nous avons vu que tous renseignements utiles à cet égard peuvent lui être fournis dans les bureaux des préfectures.

Mais il peut se faire qu'un même individu représente plusieurs maisons et que sa carte d'identité fasse mention d'une seule d'entre elles. Il semble logique d'admettre que, dans cette hypothèse, le contrôleur devra rechercher si l'intéressé se trouve bien à l'égard des autres commerçants dont il place les produits dans la situation d'un simple employé. Pour cela, il demandera au représentant de produire, pour toutes les maisons représentées, l'attestation exigée par l'article 2 de la loi de 1919.

Bien plus, au cas où il résulterait de l'examen des faits que la présomption tirée de la possession de la carte d'identité est insuffisante, le contrôleur devrait inviter l'intéressé à lui représenter les contrats qui le lient à ses commettants ou, à défaut de conventions écrites, tous documents (carnets d'ordres, comptes de commission, correspondance) susceptibles d'établir la situation exacte.

Ainsi, nous voyons que, dans ce cas particulier, si les renseignements qui peuvent être recueillis par le contrôleur auprès d'un service public ne sont pas suffisamment probants, la vérification doit porter sur des documents d'ordre privé.

229. — Pour les patentables exerçant des commerces importants et imposés d'après un tarif spécial à chaque profession (tableau B du tarif des patentes), le contrôleur peut trouver dans les polices d'assurances d'utiles indications sur le nombre des employés. En ce qui concerne spécialement les marchands de vins en gros, les liquoristes et les entrepreneurs d'omnibus, l'administration des Contributions indirectes lui communique régulièrement les éléments qui servent de base à leur imposition (quantités vendues, nombre de voitures en circulation).

230. — De même, en ce qui concerne les patentables du tableau C, imposés d'après l'importance de leur outillage, les administrations des Contributions indirectes et des Douanes détiennent des renseignements précis qu'elles communiquent au service chargé de l'assiette de la patente. C'est le cas, notamment, des fabricants de papier, d'huile, de stéarine, des distillateurs et des exploitants de sucrerie soumis à l'exercice des employés des Contributions indirectes. C'est le cas aussi des armateurs, entrepreneurs, maîtres ou patrons de barques et bateaux pour lesquels les bureaux de la Douane, spécialement désignés par le ministère des Travaux publics pour la jauge des bateaux, communiquent, outre leur nom, le nombre et le tonnage de leurs bâtiments.

231. — Enfin, en ce qui concerne la fixation du droit proportionnel dû par chaque patentable, le contrôleur peut faire relever dans les bureaux des receveurs de l'Enregistrement des extraits des baux et déclarations de location verbale faisant apparaître le loyer actuel des locaux professionnels et des maisons d'habitation.

232. — Nous avons étudié, jusqu'à maintenant, les moyens d'investigation mis à la disposition des agents chargés de l'assiette de la contribution des patentes, avant la réforme de notre système d'impôts directs. Le contrôle, en cette matière, a été considérablement étendu et facilité par les lois récentes qui ont organisé le régime actuel des impôts

sur les revenus. D'une part, des lois de 1919 et 1921 ont créé à la charge des commerçants et industriels des obligations non prévues par le Code de commerce et susceptibles d'améliorer l'assiette de tous les impôts frappant les contribuables de cette catégorie. D'autre part, les droits donnés aux agents du fisc pour l'établissement de l'impôt général sur le revenu et des impôts cédulaires sont susceptibles d'être utilisés indirectement pour l'assiette de la contribution des patentes (76).

233. — La loi du 18 mars 1919 a institué dans chaque ressort de tribunal de commerce un *registre du commerce* où doivent se faire immatriculer tous les commerçants du ressort. L'immatriculation ne peut avoir lieu que sur la présentation d'un extrait du rôle des patentes ou de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, ou d'un acte de cession de fonds de commerce, ou, à défaut, d'un certificat du maire attestant, après vérification, l'existence de l'établissement visé dans la déclaration. Il en résulte que le commerçant sera, dans tous les cas, obligé, pour obtenir l'une des pièces exigées, de faire une démarche qui révélera son existence à l'autorité chargée d'établir la contribution des patentes (maire et contrôleur des Contributions directes).

Cette réforme a été complétée en ce qui concerne les commerçants non sédentaires par les articles 7 à 9 de la loi du 31 décembre 1921 et le décret du 31 mai 1922, qui ont créé une *carte de commerce*. Toute personne se livrant en France, ailleurs qu'en boutique ou magasin, à des ventes d'objets ou marchandises quelconques, est tenue, à toute réquisition des magistrats et fonctionnaires énumérés à l'article 8 de la loi et en particulier à toute réquisition des agents des administrations financières, de justifier, soit

(76) Par contre, l'Administration a simplifié le travail des patentes en prescrivant que le recensement général sur place ne sera plus effectué par le contrôleur lorsque la municipalité est à même de fournir les renseignements suffisants, et en limitant les recherches (circ. du 30 mars 1918, n° 1403).

qu'elle est inscrite au registre du commerce, soit qu'elle opère en qualité de commis ou employé pour le compte d'une personne inscrite au registre et, à défaut, de produire une carte de commerce qui lui est délivrée après paiement d'une somme suffisante pour garantir le recouvrement des droits dus au titre de l'impôt sur le chiffre d'affaires et des impôts sur les revenus. Cette carte doit être renouvelée tous les trois mois. Elle est délivrée par le receveur principal des Contributions indirectes ou par les receveurs de l'Enregistrement suivant la nature des marchandises vendues. Le contrôleur des Contributions directes peut avoir communication auprès de ses collègues des autres régies financières des noms des redevables auxquels ont été délivrées des cartes de commerce et les comprendre dans les rôles des patentes.

Il est intéressant de remarquer que ces lois de 1919 et 1921, sans aller jusqu'au rétablissement de l'ancienne déclaration obligatoire, ont néanmoins institué indirectement une *obligation de faire*, à la charge des patentables, qui, précédemment, n'étaient tenus qu'à laisser les contrôleurs procéder à leur recensement et à leurs constatations.

234. — Mais ce sont surtout les lois organiques de notre nouveau système d'impôts directs qui ont augmenté les moyens d'action de l'agent chargé de l'établissement des patentes. Le contrôleur peut et doit logiquement faire coïncider les travaux d'assiette de la contribution des patentes avec les recherches faites en vue de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux dont les redevables forment la plus grande partie des patentables.

Dès lors, aux constatations extérieures, on va pouvoir, pratiquement, joindre les renseignements recueillis dans la comptabilité même des entreprises, en exécution des articles 4, 5 et 9 de la loi du 31 juillet 1917 et surtout en vertu du droit général de communication institué par l'article 32 de la loi du 31 juillet 1920 (*infra*, n° 353 et s.).

235. — Ainsi, en ce qui concerne uniquement la recherche des redevables de la contribution des patentes, le

contrôleur pourra trouver, dans les pièces justificatives mises à sa disposition par les entreprises, les noms des fournisseurs habituels, ceux des acheteurs de matières premières ou de produits semi-ouvrés et aussi ceux des sous-entrepreneurs et des tâcherons. Il devra, d'ailleurs, si ces contribuables ne sont pas domiciliés dans sa propre division, faire part de ses constatations à ses collègues intéressés.

Son droit de communication ne lui sera pas moins utile en ce qui concerne la fixation des bases de l'impôt. S'il s'agit de déterminer la nature exacte de la profession, il trouvera dans la comptabilité même du commerçant ou de l'industriel en cause tous les éléments d'appréciation, et en particulier le pourcentage du chiffre d'affaires applicable à chaque espèce d'opérations susceptible de valoir à l'entreprise une qualification différente. S'il s'agit d'un patentable du tableau B ou d'un industriel du tableau C, cotisé au droit fixe d'après le nombre de ses ouvriers, les feuilles de paye permettront de déterminer le nombre moyen qui doit être retenu. De même, le nombre des machines-outils peut être recherché dans l'état descriptif de l'actif, dressé au moment de l'inventaire. Enfin, du compte frais généraux il pourra extraire le loyer exact des locaux professionnels, ce qui pourra être utile dans le cas où le chiffre déclaré à l'Enregistrement serait atténué ; et, si le patentable est lui-même propriétaire, on trouvera dans le bilan l'évaluation de la valeur vénale des immobilisations et du matériel, qui pourra servir au calcul de la valeur locative. Bref, dans la généralité des cas où le contrôleur sera embarrassé pour établir la patente d'un commerçant ou d'un industriel, il trouvera dans la comptabilité de celui-ci, lors des vérifications faites pour l'assiette de l'impôt cédulaire, les éléments qui lui sont nécessaires et que n'auraient pu lui assurer ni les constatations au cours du recensement, ni les recherches dans les bureaux des administrations publiques.

236. — De cette étude du contrôle en matière de contribution des patentes, nous devons retenir, en définitive, les propositions suivantes :

1° En principe, les assujettis ne sont astreints à aucune déclaration, et l'assiette de l'impôt est assurée par voie de taxation administrative ;

2° Le contrôleur des Contributions directes, assisté du maire ou de son représentant, procède annuellement au recensement sur place des imposables et à la fixation des bases d'imposition ;

3° Il complète ses constatations personnelles par des recherches dans les bureaux des administrations publiques et des entreprises de transports et d'entrepôts visées par l'article 37 de la loi du 15 juillet 1880 ;

4° En outre, des lois récentes, en instituant le registre du commerce et la carte de commerce, ont imposé aux commerçants et industriels des obligations nouvelles facilitant la découverte des assujettis ;

5° Enfin, les droits d'investigation donnés au fisc en matière d'impôts sur les revenus, notamment par l'article 32 de la loi du 31 juillet 1920, sont susceptibles d'être utilisés indirectement par les contrôleurs, de façon à améliorer considérablement l'assiette de la contribution des patentes.

CHAPITRE IV

TAXES ASSIMILÉES

237. — On comprend sous la désignation de *taxes assimilées* divers droits perçus au profit de l'Etat, des départements, des communes et de divers établissements publics.

Leur seul caractère commun est qu'ils sont tous perçus, comme les contributions directes, par voie de rôle nominatif ; mais ils diffèrent considérablement tant au point de vue de leur nature qu'à l'égard de leur mode d'établissement.

D'une part, certaines de ces *taxes* sont de véritables impôts exigés par la puissance publique à raison de la possession de certains biens (taxe sur les biens de mainmorte, contribution sur les voitures et chevaux, etc...), tandis que les autres constituent des prélibations acquises à l'Etat ou aux établissements publics en contre-partie d'un service spécial (droit d'inspection des pharmacies, redevances pour la rétribution des délégués mineurs, taxe des prestations, etc.). D'autre part, les contrôleurs des Contributions directes, en concours avec les maires et les répartiteurs, n'interviennent que pour l'établissement de certaines d'entre elles ; les autres sont assises par des agents spéciaux (inspecteurs des pharmacies, ingénieurs des mines, etc., etc.). Enfin, pour certaines, la *déclaration* est obligatoire et contrôlée, tandis que pour d'autres le procédé employé est celui de la *taxation administrative*.

Nous allons étudier rapidement les taxes établies sans déclaration du contribuable, puis celles pour lesquelles une

telle déclaration est obligatoire. Enfin, nous consacrerons quelques développements à la redevance des mines, qui constituait avant 1917, dans notre ancien système, un élément isolé en tout point analogue aux impôts cédulaires actuels.

SECTION I

TAXES ÉTABLIES SANS DÉCLARATION DES REDEVABLES

SOMMAIRE. — Taxes pour lesquelles le contrôle est inutile, n° 238 ; taxe des biens de mainmorte : législation, n° 239 ; mesures pratiques de contrôle, n° 240 ; taxe des prestations, n° 241 ; taxes de remplacement des droits d'octroi (ville de Paris) : taxe sur la valeur en capital des immeubles, n° 242 ; taxe sur les locaux meublés, n° 243.

238. — Parmi les taxes qui sont établies sans aucune intervention des redevables, il en est pour lesquelles le contrôle est pratiquement inexistant et inutile, soit parce qu'elles revêtent la forme de *centimes additionnels* aux contributions directes préétablies (taxe vicinale, contribution pour frais de Bourse et de Chambre de commerce et certaines taxes de remplacement des droits d'octroi [77]), soit parce qu'elles sont perçues à l'occasion de *services spéciaux* et que le contrôle fiscal se confond alors avec le *contrôle technique* (droits de visite des pharmacies, droits d'inspection des fabriques et dépôts d'eaux minérales, droits de vérification des poids et mesures, droits de vérification des alcoomètres et densimètres, redevances pour la rétribution des délégués mineurs, droits d'épreuve ou de vérification des appareils à vapeur et récipièntes de gaz comprimés et liquéfiés ; droits de surveillance des fabriques de margarine et d'oléo-margarine, taxe pour frais de sur-

(77) Notamment, pour la ville de Paris, la taxe foncière, la taxe pour l'enlèvement des ordures ménagères, la taxe sur les locaux d'habitation et la taxe sur les locaux commerciaux.

veillance en vue de la répression des fraudes). D'autres, au contraire, nécessitent, de la part des agents des Contributions directes, un certain contrôle. Ce sont la *taxe des biens de mainmorte* perçue au profit de l'Etat et la *taxe des prestations* perçue au profit des communes, ainsi que certaines *taxes de remplacement des droits d'octroi*, par exemple, pour la ville de Paris, la taxe sur la valeur en capital des immeubles et la taxe sur les locaux meublés.

239. — *Taxe des biens de mainmorte.* — D'après les dispositions des articles 1^{er} de la loi du 20 février 1849 et 2 de la loi du 31 mars 1903, cette taxe porte sur les biens immeubles passibles de la contribution foncière appartenant aux départements, communes, hospices, congrégations religieuses, consistoires, établissements de charité, bureaux de bienfaisance, sociétés anonymes, à tous établissements publics légalement autorisés et, en général, à toutes les collectivités qui ont une existence propre et qui subsistent indépendamment des mutations qui peuvent se produire dans leur personnel, à l'exception des sociétés en nom collectif et des sociétés en commandite simple.

Mais les lois des 30 juillet 1913 et 29 juin 1918 ont rangé les collectivités passibles de la taxe en deux catégories pour lesquelles le taux diffère notablement. Enfin, dans le cas où un établissement mainmortable est seulement nu-propriétaire de l'immeuble, la taxe n'est appliquée que pour moitié.

240. — De ces principes, brièvement rappelés, il résulte que, pour l'assiette de la taxe des biens de mainmorte, la tâche de l'agent du contrôle comprend :

- 1° La recherche des collectivités mainmortables ;
- 2° La fixation du taux applicable à chacune d'elles ;
- 3° La reconnaissance des diverses propriétés pour lesquelles chaque collectivité assujettie est inscrite aux rôles de la contribution foncière.

En ce qui concerne la recherche des redevables de la taxe, le contrôleur ne peut rencontrer de difficultés que

lorsqu'il s'agit d'apprécier le caractère des personnes morales autres que celles du droit public. Il doit alors procéder à une étude attentive des statuts des sociétés ou associations.

C'est aussi cette analyse des statuts qui lui permet le plus souvent de se rendre compte, d'après le but et les moyens d'action de la collectivité en cause, si elle doit bénéficier du taux atténué. Le contrôleur doit également faire porter son attention sur les immeubles grevés d'usufruit et surveiller les extinctions d'usufruit en cours d'année, afin de rétablir le taux intégral pour les mois restant à courir et pour l'année suivante. La surveillance des extinctions d'usufruit est réalisée au moyen d'une mention spéciale portée sur les documents tenus pour l'assiette de la taxe au lieu du domicile de l'usufruitier, et c'est le contrôleur du lieu de ce domicile qui porte le décès de l'usufruitier à la connaissance de son collègue du lieu de la situation des biens.

Enfin, la reconnaissance des propriétés imposées à la contribution foncière au nom de chaque collectivité assujettie est faite, en principe, au moment de la réception des extraits des actes translatifs de propriété immobilière. Des dispositions spéciales ont été prises par les Régies pour que ces extraits soient régulièrement établis, notamment dans tous les cas où il est fait apport de certains immeubles, dans l'acte constitutif d'une société, et pour qu'ils parviennent au contrôleur des Contributions directes en temps utile pour que celui-ci puisse, le cas échéant, comprendre dans un rôle supplémentaire les propriétés devenues passibles de la taxe en cours d'année (78).

Les feuilles de mutation rédigées par le percepteur ou par le contrôleur, lorsqu'elles concernent une collectivité mainmorte, donnent lieu à une inscription sur un état annuel des changements, qui sert à la mise au courant du *relevé sommaire de la taxe des biens de mainmorte*, docu-

(78) Note de la Direction générale des Contributions directes du 14 décembre 1925.

ment tenu au contrôle et présentant, pour chaque commune, la situation des redevables de la taxe.

241. — *Taxe des prestations.* — La recherche des imposables et des éléments taxables est faite, dans chaque commune, lors de la tournée générale des mutations. En fait, la taxe est établie d'après la notoriété publique. Il peut cependant être utile de consulter les registres de l'état civil et la liste électorale, qui donnent l'âge des assujettis et de leurs serviteurs mâles. L'état-matrice est mis au courant des changements au fur et à mesure de l'appel du rôle.

242. — TAXES DE REMPLACEMENT DES DROITS D'OCTROI (VILLE DE PARIS). — a) *Taxe sur la valeur en capital des immeubles.* — Le contrôle consiste essentiellement dans la recherche et la ventilation des actes de vente ; il se confond, par ailleurs, avec les travaux effectués pour l'assiette de la contribution foncière.

243. — b) *Taxe sur les locaux meublés.* — Cette taxe, dont la perception a été autorisée par la loi du 15 janvier 1926, est calculée d'après la valeur locative des locaux loués en meublé. Celle-ci est déterminée, d'après le prix de location habituel ramené à l'année, par les contrôleurs des Contributions directes, assistés des commissaires-répartiteurs. Ces agents peuvent obtenir communication du livre de police tenu par les hôteliers et logeurs.

SECTION II

**TAXES ÉTABLIES D'APRÈS LA DÉCLARATION
DES REDEVABLES**

SOMMAIRE. — Énumération des taxes pour lesquelles la déclaration est obligatoire, n° 244 ; contribution sur les voitures, chevaux, mules et mulets, n° 245 ; taxe sur les cercles, sociétés et lieux de réunion, n° 246 ; taxe sur les gardes-chasse, n° 247 ; taxe d'apprentissage, n° 248 ; *taxe sur les chiens, n° 249 ; taxes de remplacement des droits d'octroi (ville de Paris), taxes sur les domestiques et sur les pianos, n° 250.

244. — Nous allons étudier maintenant les taxes assimilées pour lesquelles une déclaration est exigée des redevables. Ce sont :

1° *Parmi les taxes perçues au profit de l'Etat* : la contribution sur les voitures, chevaux, mules et mulets, la taxe sur les sociétés, cercles et lieux de réunions, la taxe sur les gardes-chasse et la taxe d'apprentissage instituée par l'article 25 de la loi du 13 juillet 1925 ;

2° *Parmi les taxes municipales* : la taxe sur les chiens et diverses taxes de remplacement, en particulier, pour la ville de Paris, la taxe sur les voitures et chevaux, la taxe sur les cercles, la taxe sur les domestiques et la taxe sur les pianos.

245. — *Contribution sur les voitures, chevaux, mules et mulets.* — Cette taxe porte sur les voitures suspendues destinées au transport des personnes, sur les chevaux, mules et mulets servant à atteler les voitures imposables, sur les chevaux, mules et mulets de selle. Elle est établie au nom du possesseur apparent. Le taux de la taxe est diminué de moitié pour les éléments employés habituellement au service de l'agriculture ou d'une profession patentée (79).

(79) Cette disposition s'étend aux ouvriers travaillant seuls et exempts de la patente, mais elle ne s'applique pas aux professions libérales, sauf toutefois aux médecins et aux vétérinaires (loi du 11 juillet 1899, art. 4).

Les contribuables sont tenus de faire avant le 15 janvier la déclaration des éléments en leur possession au 1^{er} janvier. Pour les éléments acquis en cours d'année, la déclaration doit être faite dans les trente jours de l'acquisition. La déclaration, une fois faite, est valable tant que la situation du redevable à l'égard de la taxe n'a pas changé. Le défaut de déclaration ou l'inexactitude entraîne le doublement des droits pour tous les éléments dissimulés.

Les déclarations des contribuables sont confrontées avec les registres tenus à la mairie pour le service des réquisitions militaires. Mais c'est surtout la notoriété publique qui permet au contrôleur de compléter ou de remplacer les déclarations et de déterminer si les éléments doivent être assujettis à la demi-taxe ou à la taxe entière.

246. — Taxe sur les sociétés, cercles et lieux de réunion.

— Pour l'assiette de cette taxe, les gérants, secrétaires ou trésoriers des cercles, sociétés et lieux de réunion où se payent des cotisations, doivent faire chaque année, du 1^{er} au 31 janvier, à la mairie des communes dans lesquelles se trouvent lesdits établissements, une déclaration indiquant :

1° Le nombre des abonnés, membres ou associés et le temps pendant lequel ils ont fait partie du cercle, de la société ou de la réunion au cours de l'année précédente, ainsi que le montant correspondant de leurs cotisations avec mention spéciale des droits d'entrée ;

2° Les bâtiments, locaux et emplacements affectés à l'usage de l'établissement pendant l'année précédente (décret du 30 décembre 1890, art. 1^{er}).

La même déclaration doit être faite en cas de dissolution ou de fermeture en cours d'année dans les dix jours de la fermeture ou de la dissolution (*ibid.*, art. 3). Cette déclaration est inscrite sur un registre spécial tenu à la mairie et il en est délivré récépissé au déclarant (*ibid.*, art. 2). La taxe est doublée en cas de non déclaration ou de déclaration inexacte (loi du 16 septembre 1871, art. 10).

Le contrôleur des Contributions directes à qui incombe

l'établissement de la taxe doit, d'une part, rechercher les redevables, d'autre part, vérifier les déclarations souscrites par les secrétaires ou trésoriers.

Il trouve dans les déclarations faites aux bureaux des préfectures et dans les statuts qui y sont déposés les éléments qui lui permettent de déterminer si le cercle ou la société ne rentre pas dans un des cas d'exemption prévus par les lois. Quant à la détermination de la valeur locative des locaux occupés, elle ne présente généralement pas de difficultés ; elle ressort le plus souvent d'un bail et, en tout cas, elle a déjà été fixée pour la répartition de la contribution mobilière.

Les pouvoirs du contrôleur pour la vérification du montant des cotisations perçues pendant l'année précédente sont définis par l'article 4 du décret du 30 décembre 1890 :

« Les déclarations sont vérifiées par les agents des Contributions directes. *Les gérants secrétaires ou trésoriers des cercles, sociétés ou lieux de réunion, sont admis à produire à l'appui de leurs déclarations leurs livres, comptes, bilans et tous autres documents de nature à permettre d'en apprécier l'exactitude.* »

Il résulte de ce texte que le contrôleur n'est pas lié par la déclaration du contribuable ; qu'il peut conduire sa vérification comme bon lui semble et faire état de tous les renseignements qu'il a pu se procurer. Il n'a pas à faire la preuve de l'inexactitude de la déclaration. Mais les intéressés peuvent fournir tous éléments propres à en justifier les énonciations. Si l'accord ne peut se faire entre le représentant de l'Administration et le gérant du cercle ou le secrétaire de la société assujettie, et si une instance est introduite après la publication du rôle devant le conseil de préfecture, ce tribunal doit, semble-t-il, apprécier les arguments et les faits invoqués par chaque partie.

247. — *Taxe sur les gardes-chasse.* — L'article 6 de la loi du 30 juillet 1913 qui a institué cette taxe dispose que les redevables sont tenus de faire par écrit à la mairie de la commune où est due l'imposition une déclaration indi-

quant le nombre total des gardes à leur service au 1^{er} janvier de chaque année, ainsi que les communes sur le territoire desquelles s'étendent les propriétés gardées. Les redevables ne sont pas tenus de renouveler leurs déclarations annuellement, mais ils doivent les compléter en cas d'augmentation du nombre des gardes à leur service. Les taxes sont doublées pour chacun des gardes non déclarés.

Les déclarations souscrites par les redevables sont vérifiées et complétées, s'il y a lieu, par le contrôleur des Contributions directes au moyen des renseignements recueillis sur place et aussi des bulletins communiqués par la sous-préfecture de l'arrondissement où chaque garde a été commissionné.

248. — *Taxe d'apprentissage.* — Cette taxe, instituée par l'article 25 de la loi du 13 juillet 1925, est calculée d'après le montant total des appointements, salaires, rétributions quelconques, payés pendant l'année précédente par le chef d'entreprise. Des exonérations peuvent être accordées à raison des frais assumés volontairement par les assujettis pour favoriser le développement de l'enseignement technique et de l'apprentissage. L'assiette en est confiée aux *comités départementaux de l'enseignement technique*. Une déclaration est exigée des redevables. Elle peut être contrôlée par rapprochement avec les renseignements recueillis par les contrôleurs des Contributions directes pour l'établissement des impôts cédulaires sur les bénéfices commerciaux et sur les salaires.

249. — *Taxe sur les chiens.* — Cette taxe, instituée par la loi du 2 mai 1855 et réglementée par le décret du 4 août suivant, a été modifiée par la loi du 31 juillet 1920 (art. 14). Les dispositions actuellement en vigueur obligent les possesseurs de chiens à faire, du 1^{er} octobre au 15 janvier de l'année suivante, sur un registre spécial tenu à la mairie, une déclaration du nombre de leurs chiens et des usages auxquels ils sont destinés (chiens d'agrément, chiens de chasse, chiens de garde). La déclaration n'a pas besoin d'être renouvelée chaque année, en l'absence de toute modi-

fication. En cas de non déclaration, la taxe est triplée et, en cas de déclaration inexacte, elle est doublée pour les éléments non déclarés ou inexactement déclarés. Le maire et les répartiteurs, assistés du contrôleur des Contributions directes, mettent au courant chaque année l'état-matrice de la taxe sur les chiens ; ils vérifient et complètent les déclarations des redevables d'après leurs propres constatations quant au nombre des animaux et à leur destination.

250. — *Taxes de remplacement des droits d'octroi (ville de Paris).* — Celles de ces taxes qui sont établies d'après la déclaration de l'assujetti comprennent, d'une part, des taxes additionnelles à celles qui sont perçues au profit de l'Etat (voitures et chevaux, cercles et sociétés) ; d'autre part, des taxes particulières (taxes sur les pianos et sur les domestiques). Ces dernières seules nécessitent un contrôle spécial. Elles sont établies par les membres de la commission des Contributions directes. Ceux-ci utilisent comme base de leur travail les déclarations souscrites par les employeurs et les possesseurs de pianos sur des registres spéciaux tenus dans les mairies. Ils vérifient et complètent ces déclarations au moyen des renseignements qu'ils recueillent auprès de diverses personnes, notamment des concierges, en accompagnant les contrôleurs dans leur recensement.

SECTION III

LA REDEVANCE DES MINES

SOMMAIRE. — Généralités, n° 251.

I. — Régime antérieur à 1910 : législation, n° 252 ; déclaration et contrôle, comité d'évaluation, n° 253 ; abonnement, n° 254.

II. — Régime résultant de la réforme de 1910 : législation, n° 255 ; forfait, n° 256 ; déclaration et contrôle, n° 257 ; abonnement, n° 258.

Conclusion, n° 259.

251. — Cette taxe assimilée, instituée par la loi du 21 avril 1810, comprend deux éléments distincts : la *rede-*

vance fixe, établie d'après la superficie de la concession, et la *redevance proportionnelle*, calculée sur le produit net de l'exploitation. Les contrôleurs des Contributions directes ne participent pas à son établissement, qui incombe aux ingénieurs des mines.

La redevance proportionnelle offre, au point de vue de notre étude du contrôle en matière de contributions directes, un intérêt particulier, du fait qu'elle constituait, bien avant les réformes de 1914 et 1917, un véritable impôt sur les bénéfices de l'exploitation minière. Actuellement, elle joue le rôle d'une cédula, puisqu'elle remplace, pour certaines industries extractives, l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux.

L'assiette de la redevance proportionnelle a été considérablement modifiée par la loi du 8 avril 1910 et le décret du 24 décembre suivant. Avant d'examiner comment elle est organisée aujourd'hui, nous rappellerons rapidement les grandes lignes du régime antérieur à 1910.

I. — **252.** — *Avant 1910*, la redevance proportionnelle était, pour tous les redevables, établie suivant un type unique de procédure que les textes désignaient sous le nom d'*évaluation administrative*, mais qui était, en réalité, celui de la *déclaration contrôlée*.

Les exploitants de mines devaient remettre au secrétariat de la préfecture, avant le 1^{er} mai de chaque année, la déclaration détaillée du produit net imposable. En cas de non déclaration, l'évaluation devait être faite d'office. Le produit net, base de l'imposition, était calculé seulement d'après les quantités *extraites* pendant l'année précédente. Seule l'extraction était à considérer et on ne devait, en aucun cas, tenir compte des recettes et des dépenses ayant pour cause des opérations consécutives et accessoires.

253. — La déclaration était tout d'abord vérifiée par l'ingénieur des mines du sous-arrondissement minéralogique dont dépendait la concession. Ce fonctionnaire rédigeait, pour chaque concession, un *état-exploitation* compre-

nant d'une part la description de l'entreprise, d'autre part, ses propositions quant au produit net imposable. Les déclarations, états d'exploitation et rapports des ingénieurs, accompagnés de l'avis du directeur des Contributions directes, étaient transmis à un *comité d'évaluation* composé du préfet, de deux conseillers généraux nommés par lui, du directeur des Contributions directes, de l'ingénieur en chef des Mines et des deux principaux propriétaires de mines du département (décret du 6 mai 1811, art. 24). Ce comité procédait à l'évaluation définitive du produit net imposable pour chaque exploitation.

254. — La redevance proportionnelle pouvait d'ailleurs, sur la demande de l'exploitant, être établie sous forme *d'abonnement*. Au vu des rapports des ingénieurs, le comité d'évaluation formulait des propositions sur la somme à laquelle devait être fixé l'abonnement, en prenant comme base le produit net moyen des cinq dernières années. Les abonnements devaient être approuvés, suivant l'importance de la concession, par décision du préfet, par arrêté du ministre des Travaux publics d'accord avec son collègue des Finances ou par décret en Conseil d'Etat.

II. — **255.** — *Depuis la loi du 8 avril 1910*, le produit net doit être évalué non plus d'après les quantités *extraites*, mais d'après les quantités *vendues* pendant l'année précédente, et il doit être tenu compte de toutes opérations commerciales ou industrielles consécutives à l'extraction, enfin il existe un *forfait* en faveur de certaines sociétés. D'autre part, le décret du 24 décembre 1910 a supprimé le comité d'évaluation, et celui du 3 août 1911 a simplifié le régime des abonnements.

256. — Le forfait institué par la loi de 1910 et modifié par l'article 3 de la loi du 30 avril 1921 concerne uniquement les sociétés par actions ou en commandite ou à parts d'intérêt, dont les dividendes sont déterminés par les délibérations des conseils d'administration ou des assemblées générales des actionnaires et dont l'exploitation de la mine

constitue l'objet principal. Mais il ne s'applique pas lorsque l'objet principal de la société est le partage en nature des produits de la concession entre les associés. Pour les sociétés bénéficiant de ce forfait, le bénéfice imposable est égal au montant total des sommes dont la distribution, soit à titre d'acompte, soit à titre de solde de dividende, a été votée, pendant la durée de l'année civile précédant celle du rôle, sous forme de dividende ou de toute répartition autre que le remboursement total ou partiel du capital. Le montant total des sommes dont la distribution a été votée doit être déterminé au vu des documents déposés dans les bureaux de l'Enregistrement pour le paiement de la taxe sur le revenu des valeurs mobilières. Les agents de cette administration peuvent exercer, dans ce cas, le droit de communication qui leur est conféré, pour le recouvrement de cette dernière taxe, à l'égard des sociétés ayant émis des titres d'actions ou d'obligations négociables. En somme, dans tous les cas où le forfait est applicable, le contrôle est exercé par l'administration de l'Enregistrement, et le service des Mines se borne à prendre les chiffres qui lui sont communiqués par cette administration.

257. — Pour les exploitations qui ne sont pas soumises au forfait, la base de la redevance continue à être établie, en principe, par voie d'« *évaluation administrative* ».

Le point de départ de la procédure est la *déclaration détaillée* du produit net faite *obligatoirement* par le redevable, sous peine de taxation d'office. Cette déclaration est envoyée, avant le 15 avril de chaque année, à l'ingénieur en chef des Mines. Elle doit présenter l'état détaillé des recettes et dépenses de l'exploitation (mine et dépendances fiscales de la mine) pendant l'année précédente. Mais les textes législatifs n'obligent pas l'exploitant à fournir des *justifications*.

L'Administration n'a pas à discuter l'utilité des dépenses réellement faites. Elle n'a donc pas à faire de ventilation, sauf au cas où certains frais généraux concernent à la fois la mine et d'autres établissements distincts dont les pro-

duits n'entrent pas en compte pour l'établissement de la redevance. Lorsque l'ingénieur se trouve en présence d'une dépense anormale, il doit demander des explications au déclarant. Si ce dernier ne répond pas ou fournit des renseignements insuffisants, il est prescrit de ne pas hésiter à rejeter en totalité la dépense contestée. L'exploitant conserve, d'ailleurs, le droit de s'adresser à la juridiction contentieuse (80). Il en résulte que la déclaration du contribuable n'est pas, dans tous les cas, présumée exacte et que le service des Mines peut la rectifier, sans avoir à supporter la charge de la preuve devant la juridiction contentieuse, qui doit apprécier les arguments des deux parties.

258. — Le décret du 3 août 1911 laisse subsister le système des *abonnements facultatifs* pour les exploitations dont le produit net doit être déterminé par évaluation administrative. L'abonnement ne peut être accordé pour une période de plus de cinq ans. Comme précédemment, il doit être demandé et la demande doit être appuyée d'une note justificative. Sur rapports de l'ingénieur en chef et du directeur des Contributions directes, l'abonnement est accordé par arrêté concerté du ministre des Travaux publics et du ministre des Finances, après avis du Conseil général des Mines.

259. — Nous pouvons conclure de cette étude sommaire que, bien avant l'adoption des impôts cédulaires sur les revenus, la redevance proportionnelle des mines constituait, dans l'ancien système fiscal français, le seul exemple d'impôt direct portant sur un revenu net établi d'après la déclaration des assujettis, contrôlée par des agents de l'Administration (assistés, avant 1910, de membres des assemblées locales et de représentants des contribuables).

M. Caillaux faisait très justement observer, à la séance de la Chambre du 11 février 1908, qu'il y avait là un précédent (81). Il s'était d'ailleurs directement inspiré de l'or-

(80) Voir circ. Min. des Travaux publics aux ingénieurs en chef des Mines (21 septembre 1910).

(81) CAILLAUX, *L'impôt sur le revenu*, pp. 185 et suiv.

ganisation de la redevance proportionnelle en prévoyant pour la cédula commerciale l'institution d'un comité départemental, comprenant deux anciens commerçants désignés par le Conseil général, chargé d'asseoir l'impôt sur les bénéfices avec le concours des agents des Contributions directes.

Actuellement, la redevance proportionnelle des mines joue le rôle d'un véritable impôt cédulaire analogue à ceux qui ont été créés par la loi du 31 juillet 1917.

CHAPITRE V

LES CARACTÈRES DU CONTRÔLE DANS NOS ANCIENS IMPÔTS DIRECTS

SOMMAIRE. — Plan du chapitre, n° 260,

I. — *Le contrôle des anciens impôts directs avant les réformes de 1914-1917* : caractères du contrôle dans les anciens impôts, n° 261. A) Contrôle réel, n° 262 ; contrôle personnel, n° 263. — B) Taxation administrative et déclaration contrôlée, n° 264 ; dans les contributions directes, n° 265 ; dans les taxes assimilées, n° 266. — C) Procédure de constatation et procédure de contestation, n° 267. — D) Moyens de contrôle : notoriété publique, n° 268 ; recherches dans les services publics ou concédés (absence de texte général), n° 269. — E) Concours des commissions et autorités locales, n° 270.

II. — *Les répercussions de la législation nouvelle sur le contrôle des anciens impôts directs* : influence des réformes de 1914-1917, n° 271 ; sur le caractère de réalité du contrôle et le mode d'établissement de l'impôt, n° 272 ; sur les moyens de contrôle, n° 273.

260. — Comme conclusion aux études de détail que nous avons poursuivies au cours des développements précédents, nous allons nous proposer maintenant de dresser un tableau d'ensemble des caractères du contrôle appliqué aux anciennes contributions directes et aux taxes assimilées.

Nous dégagerons d'abord la physionomie du contrôle dans notre ancien système d'impôts directs avant les réformes de 1914-1917, puis nous noterons les répercussions qu'ont eues ces réformes sur le contrôle des diverses contributions et taxes anciennes qui subsistent actuellement, soit comme impositions locales, soit comme parties intégrantes du nouveau régime des impôts d'Etat.

I. — LE CONTROLE DES ANCIENS IMPOTS DIRECTS AVANT LES RÉFORMES DE 1914-1917. — **261.** — Au point de vue particulier qui nous occupe, notre ancien système d'impôts directs nous paraît caractérisé par la prédominance du *contrôle réel* sur le *contrôle personnel*, de la méthode de la *taxation administrative* sur celle de la *déclaration contrôlée*, de la *procédure de constatation* sur la *procédure de contestation*, des *moyens de contrôle particuliers* sur les *moyens de contrôle généraux*, par l'importance du rôle de la *notoriété publique*, et enfin, en ce qui concerne les organes de contrôle, par la *collaboration obligatoire dans tous les cas des agents de l'Administration avec les maires ou les commissions locales de répartiteurs et de classificateurs*.

262. — A) Pour les vieilles contributions directes et pour les taxes assimilées, le contrôle s'attache presque exclusivement à *l'objet de l'impôt*, soit qu'il s'agisse simplement de constater son existence (portes et fenêtres avant 1926, voitures et chevaux, chiens, etc.), soit qu'il y ait lieu de faire une évaluation (immeubles bâtis ou non bâtis, locaux d'habitation ou locaux commerciaux, produit net des mines). Le contrôle personnel se borne le plus souvent à la détermination du sujet de l'impôt. Mais le sujet de l'impôt n'intéresse généralement l'agent du contrôle qu'en raison du lien qui l'attache à l'objet de l'impôt (possession d'un objet matériel, occupation d'un local, exercice d'une profession).

263. — Toutefois, il est des cas où le *contrôle personnel* revêt une certaine importance. Ainsi, en matière de contribution des patentes, la détermination de la profession exercée par l'assujetti est un exemple de contrôle personnel. Il en est de même de la recherche des redevables de la taxe des biens de mainmorte, qui comporte l'examen du caractère véritable de la collectivité, et de celle des assujettis à la prestation individuelle, pour laquelle on doit prendre en considération l'âge et l'aptitude physique. D'ailleurs, depuis 1920, l'établissement des taxes assimilées offre un

autre exemple de contrôle personnel, pour l'application de l'article 14 de la loi du 25 juin 1920, qui a exonéré de la taxe municipale sur les chiens les animaux qui servent à guider les aveugles ou qui appartiennent à des mutilés de guerre dont l'invalidité est d'au moins 80 %. Quant à la contribution personnelle-mobilière, le contrôle qu'elle comporte est surtout personnel et il ne présente un véritable caractère de réalité que dans les villes recensées, en ce qui touche la détermination de la valeur locative des locaux occupés. Ajoutons, pour finir, que la contribution foncière des propriétés non bâties comportait une part de contrôle personnel pour l'exécution des prescriptions relatives au dégrèvement des petites cotes foncières (dispositions abrogées par l'article 2 de la loi du 31 décembre 1921).

264. — *B)* Au point de vue du mode d'établissement de l'impôt, notre ancien système — et c'est là, à notre sens, son principal caractère — donne la préférence au procédé de la *taxation administrative* et ne fait qu'une très faible place à celui de la *déclaration contrôlée*. La déclaration existe bien dans un certain nombre de cas, mais son importance est réduite.

265. — Les contributions directes proprement dites sont assises uniquement par voie de taxation administrative. Les intéressés n'ont pas à prendre d'initiative. La déclaration ne joue qu'un rôle tout à fait secondaire. Elle n'est jamais obligatoire. Elle a pour but soit de faciliter l'exécution d'un travail d'ordre dans l'intérêt des déclarants (déclaration des mutations, loi du 3 frimaire an VII, art. 36), soit de leur assurer le bénéfice d'une exemption temporaire (loi du 3 frimaire an VII, art. 111 à 117 [82], loi

(82) Nous considérons qu'on peut assimiler à une déclaration la réclamation présentée conformément aux dispositions de l'article 15 de la loi du 17 juillet 1895 dans les trois mois de la publication du rôle de l'année suivant celle de l'achèvement des travaux. L'article 117 primitif de la loi de frimaire exigeait d'ailleurs du propriétaire une déclaration détaillée qui devait être faite, au début des travaux, au secrétaire de l'administration municipale.

du 8 août 1890, art. 9, prévoyant une exemption temporaire de l'impôt foncier des propriétés bâties, loi du 15 février 1902, art. 15, exemption des ouvertures créées dans un but d'assainissement), soit enfin de leur procurer un dégrèvement (remise des petites cotes foncières sous le régime des lois du 21 juillet 1897 et du 29 mars 1914). Dans aucun cas, d'ailleurs, la déclaration ne contient de données pouvant servir à déterminer la quotité de l'impôt ; elle porte uniquement sur des faits matériels. Pour les quatre vieilles, l'évolution s'était faite du système de la déclaration obligatoire et contrôlée, adopté à l'origine pour l'assiette du vingtième des biens-fonds, de la contribution des patentes et de la contribution personnelle-mobilière, au système de la taxation administrative.

266. — L'assiette des taxes assimilées réunit les deux méthodes. Mais la déclaration contrôlée, telle qu'elle existe en matière de taxes assimilées, diffère sensiblement de celle que nous rencontrerons lorsque nous étudierons nos impôts sur les revenus. Cette différence se marque surtout dans l'objet de la déclaration. Sauf pour la redevance des mines et aussi, dans une certaine mesure, pour la taxe sur les cereles, la déclaration en matière de taxes assimilées porte sur des objets spéciaux bien définis (voitures, chevaux, chiens, pianos, domestiques). L'objet de l'impôt étant apparent, la vérification est, dans tous les cas, fort simple et, généralement, le contrôleur et les répartiteurs se réfèrent à la *notoriété publique*.

La différence porte encore sur la *valeur juridique de la déclaration*. Nous verrons qu'en ce qui concerne les impôts sur les revenus on peut construire une théorie de la valeur juridique de la déclaration, fondée sur les textes législatifs et sur la jurisprudence du Conseil d'Etat (*infra*, n^{os} 312 et s.), et d'après laquelle la déclaration du contribuable, régulièrement souscrite, est présumée sincère et véritable. Le contrôleur ne peut la rectifier qu'en suivant une procédure déterminée par la loi et c'est à l'Administration qu'incombe le fardeau de la preuve, en cas de contestation

portée devant la juridiction contentieuse. Par contre, le redevable taxé d'office à défaut de déclaration ou imposé conformément à sa propre déclaration doit, s'il réclame, faire la preuve de ses affirmations. La mise en œuvre de l'ancien système des contributions directes et des taxes assimilées n'avait pas donné lieu à l'élaboration d'une théorie aussi complète. Cela s'explique par le fait que les taxes assises d'après la déclaration du contribuable portant généralement sur des objets matériels dont l'existence était facilement contrôlable, il n'était pas aussi nécessaire de délimiter strictement les droits des déclarants et ceux des organes de contrôle.

En outre, les organes du contrôle étant généralement au nombre de deux, d'une part l'autorité locale ou la commission comprenant des représentants des contribuables, d'autre part l'agent de l'Administration, il importait moins d'organiser une procédure de garantie en faveur des déclarants. En fait, aucun texte légal n'attachait à la déclaration du contribuable une *présomption d'exactitude*: aucune loi, aucun règlement n'obligeait les répartiteurs et contrôleurs à suivre, pour la vérification des déclarations, une procédure déterminée comportant la *mise en cause* du déclarant.

Cependant, il ne serait pas absolument exact d'affirmer qu'en règle générale la déclaration était réduite, alors, au rôle d'une simple indication fournie à l'Administration et que la charge de la preuve devant les tribunaux administratifs incombait, dans tous les cas, au seul contribuable. Une solution aussi rigoureuse eût été contraire à l'esprit libéral de notre droit public. Mais il faut bien insister sur ce point qu'aucun texte légal, aucun arrêt de jurisprudence n'obligeait expressément l'Administration à tenir pour exacte la déclaration faite par le redevable et ne la chargeait d'administrer la preuve en cas d'instance contentieuse. Dans la réalité, les deux parties, l'intéressé, d'une part, et les organes chargés de l'assiette, d'autre part, exposaient leurs arguments devant le tribunal qui, après avoir pris connaissance des divers avis exprimés et

des observations en défense du réclamant, tranchait le litige ou ordonnait une expertise pour éclairer sa religion.

Quant à la valeur juridique de la déclaration à l'égard du réclamant lui-même, la solution adoptée par le Conseil d'Etat, en ce qui concerne les taxes assimilées, était singulièrement rigoureuse. Le redevable dont la cotisation avait été établie d'après une déclaration faite par lui *sans restriction ni réserve* ne pouvait obtenir réduction ou décharge de l'impôt, alors même que sa déclaration eût été inexacte. Ceci résulte, notamment, de divers arrêts rendus en matière de taxe sur les cerceles (Société du Sport nautique d'Amiens, Somme, 15 janvier 1875) et de contribution sur les voitures et chevaux (Bozey, Ain, 14 mars 1873; Carimantrand, Nièvre, 7 août 1874; Contecor, Tarn-et-Garonne, 11 décembre 1874; Boudal, Puy-de-Dôme, 8 janvier 1875). Ainsi la déclaration comportait à l'encontre du déclarant une présomption *juris et de jure*. Toutefois, elle ne pouvait lier ainsi le contribuable qu'en ce qui touche les points sur lesquels elle devait porter obligatoirement aux termes de la loi. C'est ainsi que le Conseil d'Etat avait jugé que, lorsque, par suite d'une erreur, un contribuable avait déclaré, pour la contribution sur les voitures et chevaux, un élément d'imposition comme étant passible de la taxe entière, on ne pouvait lui opposer cette déclaration et refuser la réduction de sa cotisation s'il était établi que l'élément en cause devait être soumis seulement à la demi-taxe, et cela parce qu'aucune disposition législative n'oblige le possesseur d'une voiture à indiquer dans sa déclaration l'usage qu'il en fait, ni, à plus forte raison, si cet élément d'imposition se trouve ou non dans les conditions requises pour bénéficier de la demi-taxe (Cornu, Doubs, 14 décembre 1901).

En résumé, pour les taxes assimilées, la déclaration n'a jamais, en fait, pour conséquence de placer le déclarant dans une situation privilégiée en cas de désaccord avec les organes de taxation, suivi d'un recours devant les tribunaux administratifs. Au contraire, sa déclaration le lie de façon formelle toutes les fois qu'elle a été faite sans res-

triction ni réserve, et toute réclamation de sa part ne peut alors que se heurter à une fin de non-recevoir. La déclaration régulièrement souscrite, dans ces conditions, ne constitue donc, à aucun degré, une garantie pour le contribuable. Par contre, le redevable qui a omis de souscrire sa déclaration n'est atteint que par la pénalité du double droit ; il n'a pas à supporter les conséquences normales de la taxation d'office ; il n'est pas défavorisé en ce qui concerne la preuve.

267. — *C)* Des observations que nous avons faites déjà, se dégage nettement la différence fondamentale entre la procédure suivie pour le contrôle des anciens impôts directs et celle qui a été organisée en matière d'impôts sur les revenus. Dans l'ancien système, le contribuable n'était presque jamais mis en cause ; les organes chargés de l'assiette procédaient en dehors de lui aux *constatations* nécessaires. L'application de la *procédure de contestation* était exceptionnelle et elle n'avait jamais une grande importance. On en trouve quelques exemples en ce qui concerne la redevance des mines (demande d'éclaircissements sur les dépenses anormales) et la contribution foncière (communication aux propriétaires des résultats de la délimitation et de l'arpentage lors de la confection du cadastre, et de l'évaluation nouvelle de leurs propriétés à chaque revision périodique). Cette mise en cause des intéressés est exceptionnelle et elle ne constitue d'ailleurs ; en aucun cas, le point de départ d'une discussion approfondie. La prédominance de la *procédure de constatation* est, par conséquent, manifeste et elle est un caractère essentiel du contrôle dans les anciens impôts directs.

268. — *D)* Considérons maintenant les *moyens de contrôle*. Nous constatons que le législateur n'est intervenu que fort peu en cette matière et qu'il n'a pas cherché à créer des *moyens généraux de contrôle* s'appliquant à tous les impôts directs. Cette abstention s'explique par le caractère de réalité et la structure même de notre ancien sys-

tème fiscal. A la base de l'établissement de l'impôt était la constatation directe, sur place, soit par les agents de l'Administration, soit par les autorités et commissions locales, et il n'était pas nécessaire que la loi intervînt pour organiser cette constatation. D'autre part, les différentes contributions directes anciennes et taxes assimilées frappaient des objets bien divers et le contrôle exercé pour l'assiette de l'une d'elles ne pouvait généralement pas servir pour l'établissement des autres (83) ; il n'était donc pas utile d'instituer des moyens de contrôle généraux et il était naturel que le législateur et l'Administration se bornassent à développer les moyens de contrôle particuliers utilisés pour chaque impôt. En fait, les organes de taxation avaient largement recours à la *notoriété publique*. Certains impôts (mobilière, dans les communes rurales ; taxe des prestations ; taxe sur les voitures et chevaux ; taxe sur les chiens) étaient même établis uniquement d'après les connaissances locales des répartiteurs (84).

269. — Mais la notoriété publique et même la constatation directe ne suffisaient pas à fournir tous les éléments d'imposition pour certains impôts plus complexes, comme la contribution foncière et la contribution des patentes. Pour assurer une exacte évaluation des valeurs locatives, pour déceler tous les patentables et pour déterminer correctement la quotité des droits dus par eux, l'administration des Contributions directes devait nécessairement avoir connaissance de certains documents détenus par d'autres

(83) Dans le système des nouveaux impôts directs, au contraire, le revenu global, base de l'impôt général, n'est que la somme des revenus des différentes catégories frappés déjà par les impôts cédulaires. Il en résulte que les moyens mis à la disposition du fisc pour le contrôle de la déclaration détaillée en matière d'impôt général sur le revenu peuvent être utilisés également pour l'assiette des impôts cédulaires et constituent, par suite, des *moyens généraux de contrôle*.

(84) C'est seulement dans le cas d'une expertise ordonnée au cours d'une procédure contentieuse que le contrôleur, le maire et les répartiteurs, assistés des experts, se font représenter effectivement l'objet de l'impôt.

administrations publiques ou par des services concédés. A la différence de ce qui existe depuis 1920 (85), il n'y avait pas dans notre ancien système un texte législatif général consacrant le droit de communication de l'administration des Contributions directes. Ces communications avaient fait l'objet d'ententes directes entre les services intéressés et elles étaient prescrites par des instructions et des circulaires. L'administration des Contributions directes s'était, d'ailleurs, efforcée de développer sa collaboration avec les autres services et particulièrement avec les régies financières. Elle avait publié, en 1894, à l'usage de son personnel, une « *Liste par ordre alphabétique des administrations, établissements, bureaux, etc., où des recherches peuvent être effectuées pour l'assiette de l'impôt* ». Ce recueil donnait l'indication des différents services détenant des documents utiles à consulter, de la nature de ces documents et des renseignements susceptibles d'y être relevés.

A côté de ces circulaires administratives, il n'existait qu'un texte réglementaire et une disposition législative organisant, au profit des agents des Contributions directes, un droit de communication. C'était le décret du 12 avril 1900 et l'article 37 de la loi du 15 juillet 1880.

Le décret du 12 avril 1900 réglait la communication des documents déposés dans les greffes des cours et tribunaux et dans les secrétariats des conseils de prud'hommes. Il prescrivait aux greffiers et secrétaires de communiquer ces documents, sans déplacement, aux agents des Contributions directes et de leur laisser prendre, sans frais, les renseignements, extraits et copies nécessaires pour l'assiette de l'impôt.

L'article 37 de la loi du 15 juillet 1880, dont nous avons déjà parlé, donnait aux mêmes agents le droit de se faire communiquer les registres de réception et d'expédition de marchandises tenus par les compagnies de chemins de fer, par les services de transports fluviaux, maritimes et ter-

(85) Loi du 31 juillet 1920, art. 31.

restres, ainsi que par les établissements d'entrepôts et de magasins généraux. Mais ce droit de communication ne s'exerçait qu'en matière de contribution des patentes, il ne constituait donc pour l'Administration qu'un moyen de contrôle particulier.

270. — *E)* Enfin l'ancien système des impôts directs différait profondément du régime qu'ont introduit en France les lois de 1914 et de 1917, en ce qui concerne les organes chargés du contrôle et de l'assiette de l'impôt. Cette tâche n'était pas assumée exclusivement, ni même principalement, par les agents de l'Administration. Ceux-ci devaient collaborer avec des autorités ou des commissions locales et même, dans certains cas, s'effacer devant elles. Cette participation à l'établissement de l'impôt direct de citoyens jouissant de l'estime et de la confiance des contribuables répondait parfaitement aux caractères de nos anciens impôts, dont beaucoup étaient des impôts de répartition et qui tous portaient sur des faits patents et des objets matériels facilement contrôlables et n'exigeant pas, par suite, de la part des organes de taxation, l'observation du secret professionnel. Au moment de l'introduction en France des impôts sur les revenus, on a jugé que le système des commissions de taxation ne pouvait être maintenu, à cause de la nécessité de sauvegarder les intérêts des contribuables en leur garantissant le secret de leurs affaires, et si, par la suite, le législateur est revenu à l'ancienne méthode, ce n'est plus que pour certains impôts et, en quelque sorte, accessoirement, les commissions ne devant plus jouer le rôle de véritables organes de taxation, mais plutôt celui d'arbitres entre le contribuable et le service des Contributions directes. Mais, pour toutes les anciennes contributions directes — y compris la contribution foncière, devenue une des cédules du nouveau système — et pour toutes les taxes assimilées, les autorités locales et les commissions de répartiteurs et de classificateurs ont conservé leur compétence.

II. — LES RÉPERCUSSIONS DE LA LÉGISLATION NOUVELLE SUR LE CONTROLE DES ANCIENS IMPÔTS DIRECTS. — **271.** — Disons tout de suite que si l'esprit nouveau du régime fiscal institué par les lois de 1914 et 1917 s'est étendu, dans certains cas, à l'assiette des anciens impôts, il n'en est pas résulté, cependant, un bouleversement total des notions que nous venons de dégager.

272. — La contribution foncière comporte maintenant, comme les autres impôts cédulaires, des réductions pour charges de famille (loi du 31 juillet 1917, art. 52) et le contrôleur doit désormais étendre ses investigations à la situation de famille du sujet de l'impôt. Il y a donc, pour l'assiette de cette contribution, une part importante de contrôle personnel ; mais, néanmoins, dans l'ensemble des anciens impôts, la prépondérance du *caractère de réalité* du contrôle subsiste.

Au point de vue du *mode d'établissement de l'impôt*, nous avons déjà noté que la loi du 22 mars 1924 (art. 46) avait introduit dans la procédure de la revision des évaluations des propriétés bâties la déclaration, par le propriétaire, du nom de ses locataires et du loyer payé par chacun d'eux. Cette innovation était intéressante à un double point de vue. D'une part, elle constituait dans le système des anciens impôts, avec la déclaration du produit net des concessions minières, un deuxième exemple de déclaration portant sur une *valeur*. D'autre part, elle pouvait être considérée, dans une certaine mesure, comme une déclaration faite par un tiers pour l'assiette de la contribution mobilière et du droit proportionnel de patente dus par les locataires pour l'année 1925. Mais on doit, toutefois, bien remarquer que cette disposition était exceptionnelle, qu'elle ne s'appliquait qu'à la revision de 1924-1925 et que, par suite, elle n'a pas modifié de façon durable le régime des évaluations foncières et celui des contributions mobilière et des patentes.

273. — C'est en ce qui concerne les *moyens de contrôle* que les dispositions des lois de 1914, 1917 et surtout 1920,

ont le plus fortement réagi sur la pratique du contrôle appliqué aux anciens impôts directs. Tout d'abord, il existe désormais un texte absolument général qui prescrit aux administrations de l'Etat, des départements et des communes, ainsi qu'aux entreprises concédées ou contrôlées par l'Etat, les départements et les communes de communiquer aux agents des Contributions directes les documents de service qu'elles détiennent. Ce droit de communication peut être exercé pour l'assiette de tous les impôts institués par les lois existantes, y compris, par conséquent, les anciens impôts directs (loi du 31 juillet 1920, art. 31, premier alinéa). Ainsi se trouve créé le moyen de contrôle général, dont nous avons constaté précédemment l'absence.

De même, s'appliquent aux anciennes contributions et taxes directes les textes particuliers prescrivant à l'autorité judiciaire de donner connaissance de toute indication recueillie au cours de la procédure et de nature à faire présumer une fraude en matière fiscale (loi du 31 juillet 1920, art. 31, deuxième alinéa) et à l'administration des Postes de communiquer les changements de domicile dont elle a connaissance (loi du 31 décembre 1920, art. 11).

D'autre part, et ceci surtout est important, les contrôleurs des Contributions directes peuvent et doivent — dans la pratique — faire servir à l'assiette des anciens impôts tous les renseignements qu'ils recueillent en usant des moyens de contrôle mis à leur disposition pour l'établissement des divers impôts sur les revenus. Le droit d'obtenir communication des livres et pièces de comptabilité de certains commerçants peut, notamment, leur permettre de puiser dans ces divers documents des indications fort utiles à l'assiette de la contribution des patentes, qu'il s'agisse de la recherche des sujets de l'impôt ou de la fixation des bases d'imposition (nature exacte de la profession exercée, nombre des ouvriers ou employés, importance de l'outillage, montant exact des loyers commerciaux, etc.).

En résumé, nous pouvons dire que les grands principes directeurs du contrôle dans les anciens impôts directs n'ont pas été considérablement modifiés, mais que, dans la pratique, les textes législatifs et réglementaires intervenus à la suite de la réforme du système fiscal ont agi, pour les vieilles contributions directes et pour les taxes assimilées, dans le sens d'un renforcement possible du contrôle. Mais il faut ajouter qu'en même temps l'activité des agents de l'Administration s'est, forcément, détournée quelque peu de ce domaine pour s'appliquer à mettre en œuvre les nouveaux impôts sur les revenus.

TITRE III

Le contrôle dans notre système d'impôts sur le revenu

INTRODUCTION

SOMMAIRE. — I. — *Historique*. — Le deuxième projet Caillaux de 1907, n° 274 ; discussion à la Chambre, n° 275 ; discussion au Sénat, n° 276 ; loi du 15 juillet 1914 ; mise en application en 1916 ; vote de la loi du 31 juillet 1917, n° 277 ; lois subséquentes, n° 278.

II. — *Caractères généraux du système des nouveaux impôts* : Conception des promoteurs de la réforme, n° 279 ; structure actuelle du système, n° 280 ; extension du caractère de personnalité, n° 281 ; extension du forfait, n° 282 ; retour aux signes extérieurs, n° 284.

Plan du Titre III, n° 285.

I. — HISTORIQUE. — **274.** — Les projets d'établissement d'un impôt sur le revenu furent nombreux en France à la fin du xix^e siècle et au commencement du xx^e. Les uns, imitant le système prussien, prévoyaient l'institution d'un impôt unique frappant le revenu global ; les autres, prenant pour modèle *l'income-tax* anglais, préconisaient l'adoption d'impôts cédulaires, c'est-à-dire frappant séparément les revenus de chaque catégorie. Le deuxième projet Caillaux de 1907, d'où est sorti notre régime actuel d'impôts directs, combinait les deux systèmes (87).

Il comportait sept *cédules* où étaient rangés : 1° les revenus des propriétés foncières bâties ; 2° ceux des propriétés foncières non bâties ; 3° ceux des capitaux mobiliers ; 4° les revenus du commerce, de l'industrie et des charges et offices ; 5° les bénéfices de l'exploitation agricole ; 6° les traitements publics et privés ; 7° les revenus des professions libérales et de toutes occupations lucratives non dénommées dans les précédentes catégories.

(87). *J. O.*, 1907, Doc. parl., Ch., n° 737, annexe à la séance du 7 février 1907.

Cette division en cédulas permettait de varier le taux de l'impôt suivant le caractère des revenus à taxer (revenus du capital, revenus du travail, revenus mixtes) et d'adopter pour chaque catégorie les moyens de contrôle et de perception appropriés à la nature de la matière imposable. C'est ainsi qu'aux revenus fonciers devait être appliqué le procédé de *l'évaluation administrative* ; à ceux des valeurs et capitaux mobiliers, le *stoppage à la source* ou la *déclaration*, suivant les cas ; aux bénéfices rangés dans la quatrième cédula, *l'évaluation administrative* d'après la *productivité normale* de l'entreprise ; aux traitements et aux profits des professions et occupations lucratives, le système de la *déclaration contrôlée*.

A ces diverses cédulas se superposait un *impôt complémentaire sur le revenu global*, qui devait frapper seulement les revenus dépassant 5.000 francs. Pour l'établissement des bases d'imposition, l'Administration devait totaliser elle-même tous les revenus déjà connus pour les impôts cédulaires et la déclaration n'était obligatoire qu'en ce qui concerne les revenus des valeurs et capitaux mobiliers.

Les impôts cédulaires avaient le *caractère réel* et leur taux était *proportionnel*. L'impôt complémentaire était essentiellement *personnel* et *modérément progressif* (0,28 à 4,95 %).

Ainsi qu'il l'indiquait dans son exposé des motifs, M. Caillaux avait cherché surtout à limiter le plus possible le reproche d'*inquisition* qu'on pouvait faire à son système. Il déclarait avoir tenu compte de la psychologie particulière du contribuable français et avoir recouru, dans tous les cas où cela était possible, à un procédé de taxation autre que la déclaration contrôlée. D'autre part, dans tous les cas où la déclaration avait été adoptée, il y était attaché une présomption d'exactitude et l'Administration ne pouvait pas obliger le contribuable à fournir des justifications. Enfin il avait cru accorder une garantie supplémentaire aux contribuables en décidant que, dans certains cas, l'impôt serait établi par les agents de l'Administration

avec le concours d'une *commission spéciale* comprenant des représentants des assujettis.

Par contre, le ministre prévoyait un renforcement du droit d'investigation de l'Enregistrement, en ce qui concerne les dépôts de titres ou de sommes effectués au nom de personnes domiciliées en France, et les comptes courants ouverts à ces personnes dans les succursales étrangères des sociétés de crédit françaises ou des sociétés étrangères établies en France. En outre, il faisait de la *communication* une obligation professionnelle étendue à toutes les banques privées, dans les mêmes conditions qu'aux sociétés de crédit et il prescrivait à tous les banquiers établis en France de tenir un répertoire des envois à l'étranger de fonds ou de valeurs appartenant à des personnes résidant en France. Par ailleurs, le projet instituait de lourdes pénalités.

Enfin, en même temps qu'il préparait cette réforme, M. Caillaux avait entrepris des négociations avec la Belgique, l'Angleterre, la Suisse et l'Espagne, pour tenter d'arriver à la conclusion d'accords internationaux qui eussent pu arrêter l'*évasion fiscale* que la seule annonce de ses projets avait déclanchée.

275. — Ce projet a donné lieu à la Chambre, de 1907 à 1909, à une discussion longue et passionnée entre les partisans et les adversaires de la réforme.

La Commission, présidée par M. Eugène Pelletan et dont M. René Renoult était le rapporteur général, en avait déjà quelque peu modifié le contenu primitif. Elle avait, notamment, cherché à faire admettre pour tous les impôts cédulaires l'exemption du *minimum d'existence*, et ainsi elle avait introduit dans les cédules le caractère de personnalité que M. Caillaux réservait au seul impôt complémentaire. Le ministre avait d'ailleurs fini par accepter une grande partie de ces modifications.

C'est naturellement l'*inquisition fiscale* qui a été surtout critiquée à la Chambre et dans la presse. M. Paul Leroy-Beaulieu menait campagne contre elle et par elle dans

l'Economiste Français, et ses partisans à la Chambre insistaient sur le fait qu'il ne peut pas exister un impôt sur le revenu établi par voie de déclaration sans que, corrélativement, se développe une inquisition intolérable. A cela, M. Caillaux répondait qu'il avait limité le plus possible le recours à la déclaration contrôlée et qu'il avait cherché à donner aux intéressés toutes garanties, et il reprochait à ses adversaires de céder à la crainte superstitieuse du cadastre des fortunes (88).

La lutte fut surtout vive en ce qui concerne l'impôt complémentaire. Un amendement de M. Th. Reinach, instituant un impôt sur le revenu établi d'après certains indices extérieurs, ne fut repoussé que par 345 voix contre 221, alors que l'opposition ne groupait généralement que de 110 à 120 voix.

Enfin l'ensemble du projet fut adopté par la Chambre, le 9 mars 1909, par 407 voix contre 166.

Le projet qui sortait de ses délibérations était fortement inspiré de la préoccupation d'éviter l'inquisition. Notamment, pour les bénéfices commerciaux, le commerçant dont le revenu moyen des trois dernières années était inférieur à 5.000 francs n'avait pas de déclaration à faire ; le contrôleur devait le taxer en se guidant sur les documents en sa possession, et c'était toujours à l'Administration qu'incombait la charge de la preuve. Par contre, l'intervention d'une commission était supprimée. De même, pour l'impôt complémentaire, la déclaration n'était exigée que pour les revenus des valeurs mobilières ; elle ne devait être accompagnée d'aucune justification et elle ne pouvait être contestée que si le fisc apportait la preuve de son inexactitude. Les moyens de contrôle prévus étaient le rapprochement avec les déclarations de succession et l'extension à toutes les banques du droit de communication de l'administration de l'Enregistrement. Des pénalités assez lourdes devaient être appliquées en cas de dissimulation (89).

(88) CAILLAUX, *L'Impôt sur le revenu*, pp. 217 et suiv.

(89) V. *Economiste français*, 1909, pp. 374, 410, 450 et 490 ; et CAILLAUX, *op. cit.*, pp. 518 et suiv.

276. — Le projet, transmis au Sénat, y rencontra une vive opposition. Le rapport, fait au nom de la commission par M. Aimond, proposait des modifications substantielles aux principales dispositions. Il supprimait la cédule des bénéfices industriels et commerciaux, ainsi que celles des salaires et des professions non commerciales. Il maintenait l'ancienne patente. Enfin il modifiait le régime de l'impôt complémentaire en donnant le choix au contribuable entre les deux procédés de la déclaration contrôlée et de l'évaluation administrative. Le rapport Aimond fut déposé seulement le 27 novembre 1913. Il fallut qu'un amendement Bernard et Malvy, devenu l'article 63 de la loi de finances de 1913, forçât la main au Sénat pour que celui-ci se décidât à réaliser partiellement la réforme.

Ces longs travaux préparatoires ont abouti à la loi du 29 mars 1914, qui reprend les titres I et II du projet Caillaux, relatifs à la transformation en impôt de quotité de la contribution foncière des propriétés non bâties et à l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières, et à la loi du 15 juillet 1914, qui crée l'*impôt général sur le revenu*.

277. — Sous le régime de la loi de 1914, *la déclaration était facultative* (90), mais les contribuables étaient encouragés à déclarer par le fait que le bénéfice des déductions pour charges de famille et de la déduction des intérêts de dettes et des pertes était refusé aux non-déclarants. De plus, l'Administration ne pouvait utiliser pour le contrôle des déclarations que des *éléments certains* (documents tenus pour l'assiette des anciennes contributions et taxes et actes divers de la vie juridique des assujettis). Le contribuable qui n'avait pas déclaré était *taxé d'office*, mais le contrôleur devait s'en tenir aux *signes certains* et ne pas dépasser certains maxima.

L'impôt général sur le revenu devait entrer en vigueur

(90) En outre, elle n'était obligatoirement détaillée que dans le cas où le contribuable utilisait le délai de grâce d'un mois qui lui était imparti pour déclarer ses revenus réels après la réception de l'avis de taxation d'office.

le 1^{er} janvier 1915, mais la guerre étant survenue, on en reporta l'application au 1^{er} janvier 1916 (loi du 26 décembre 1914, art. 5). Malgré l'opposition du ministre des Finances, M. Ribot, qui préconisait une nouvelle prorogation, il fut décidé que l'impôt général serait établi pour la première fois dans le courant de l'année 1916, sous réserve de certaines mesures spéciales en faveur des mobilisés (loi du 29 décembre 1915, art. 5). Après une première expérience, on se rendit compte de la nécessité de renforcer les pouvoirs de l'Administration chargée de l'assiette. Ce fut l'œuvre de la loi du 30 décembre 1916, qui décida que la déclaration serait désormais *obligatoire pour tous les assujettis* et *obligatoirement détaillée* ; qu'en outre le contrôleur ne serait plus obligé de s'en tenir aux éléments certains pour le choix des moyens de vérification ; enfin, qu'en l'absence de déclaration, le revenu pourrait être évalué d'office sans limitation.

En même temps, sous la pression du Parlement, le projet d'impôts cédulaires était repris et, après avoir été rapporté à la Chambre par M. J.-L. Dumesnil et au Sénat par M. Perchot, il aboutissait au vote de la loi du 31 juillet 1917. Notre système des impôts sur les revenus se trouvait ainsi constitué.

278. — Depuis lors, il a été modifié par diverses lois dont les plus importantes, celles des 25 juin et 31 juillet 1920, 30 mars et 30 juin 1923, 22 mars et 16 avril 1924 et 13 juillet 1925, contiennent des dispositions intéressant l'organisation du contrôle, laquelle a fait l'objet, tout récemment encore, de textes nouveaux inclus dans la loi du 4 avril 1926.

II. — CARACTÈRES GÉNÉRAUX DU SYSTÈME DES NOUVEAUX IMPÔTS. — **279.** — L'idée des promoteurs de la réforme de nos impôts directs avait été de constituer un système où tous les revenus seraient taxés en tenant compte de leur caractère et de leur origine et où la capacité contributive d'ensemble de chaque personne serait atteinte par un

impôt de superposition calculé à raison du revenu net global et de la situation de famille de l'assujetti. Les impôts spéciaux devaient conserver le caractère de réalité qui prédominait dans notre ancien système de contributions directes, et seul l'impôt global devait être personnel et progressif. Les revenus nets réels devaient, en principe, être seuls recherchés et faire l'objet d'une déclaration du contribuable, déclaration soumise au contrôle de l'Administration ; le forfait devait être l'exception. Enfin, dans cet ensemble, les impôts cédulaires devaient jouer le rôle de support à l'égard de l'impôt complémentaire, dont la base était, sauf pour les valeurs mobilières, obtenue par totalisation des revenus cotisés dans les différentes cédules. Nos impôts sur le revenu actuels répondent-ils bien toujours à cette conception ?

280. — En apparence, la structure du système est restée la même. Nous avons toujours, à la base, les impôts cédulaires et, au sommet, se superposant à eux, pour tous les contribuables dont les facultés sont assez importantes, l'impôt général sur le revenu. Le principe hautement affirmé est toujours celui de l'imposition d'après le revenu réel, et la règle générale, la déclaration contrôlée.

Mais une analyse approfondie nous démontrera que ce n'est pas tout à fait à tort que ce monument a été, un jour, renié par son premier architecte.

281. — Et d'abord nous avons déjà indiqué que la commission de la Chambre chargée d'examiner le projet de 1907 avait introduit dans les impôts cédulaires une part de *personnalité*, par le moyen des abattements à la base. Cette tendance n'a fait que s'accroître ; non seulement on a élargi les abattements à la base, mais encore on a admis le principe des déductions supplémentaires pour charges de famille dans l'assiette de l'impôt sur les salaires (loi du 30 mars 1923, art. 6) ; on a rejeté la règle de la cotisation unique au nom des sociétés de personnes pour l'établissement de l'impôt sur les bénéfices industriels et com-

merciaux (loi du 30 juin 1923, art. 11) et, par extension, de l'impôt sur les bénéfices des professions non commerciales (circ. du 21 juillet 1924, n° 1421) (91). Enfin on a permis, dès 1917, l'imputation sur les revenus cédulaires des intérêts des dettes chirographaires qui grèvent l'ensemble du patrimoine de l'assujetti.

282. — Le principe de l'imposition d'après le bénéfice réel avait également subi de graves atteintes du fait de l'extension du forfait en matière d'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux par la loi du 16 avril 1924 et aussi par la généralisation de véritables forfaits *de fait* pour les bénéfices des professions non commerciales et les traitements et salaires. La loi du 4 avril 1926 a supprimé le forfait des petits commerçants et prévu une procédure spéciale de contrôle pour la cédule des bénéfices non commerciaux. D'autre part, l'Administration s'est montrée disposée à réagir contre la pratique des évaluations forfaitaires en ce qui concerne les rémunérations et les dépenses professionnelles. Nous indiquerons dans des développements spéciaux quelle peut être, à notre avis, la portée pratique de ces mesures.

283. — Nous aurons encore à signaler diverses dispositions qui ont eu pour effet de modifier dans une certaine mesure le caractère *totalisateur* de l'impôt général.

284. — Mais, ce qui nous paraît surtout marquer une différence profonde entre le système tel qu'il existe actuellement et la conception que s'en étaient faite les promoteurs de la réforme, c'est la possibilité de recourir, dans certains cas, à la taxation d'après les *signes extérieurs*. Le développement de la fraude a conduit le législateur à

(91) La même solution finira sans doute par être adoptée pour l'impôt sur les bénéfices de l'exploitation agricole, car rien, à notre avis, ne peut justifier une différence de traitement à ce point de vue. — Voir cependant en sens contraire : rép. min. à M. René Richard, député, n° 5819, *J. O.*, 20 janvier 1926. Déb. parl., Ch., p. 94.

utiliser comme moyen de contrôle ces indices qu'il avait abandonnés comme base de la taxation.

285. — Après avoir ainsi esquissé l'historique de notre système d'impôts sur le revenu et dégagé ses caractères essentiels, nous allons aborder l'étude des obligations imposées aux contribuables et aux tiers en ce qui concerne la déclaration des revenus ; nous étudierons ensuite l'organisation théorique et pratique du contrôle et nous essaierons enfin de montrer par quelles mesures le législateur a voulu protéger les droits des assujettis tout en assurant l'efficacité de l'action des agents chargés du contrôle.

CHAPITRE PREMIER

OBLIGATIONS IMPOSÉES AUX CONTRIBUABLES ET AUX TIERS. LA DÉCLARATION

287. — Dans notre système fiscal, la déclaration qui sert de base au contrôle est exigée, suivant les cas, des contribuables eux-mêmes, ou des tiers qui se trouvent avec eux en rapports d'affaires. Nous allons étudier successivement dans ce chapitre la *déclaration du contribuable* et la *déclaration des tiers*.

SECTION I

LA DÉCLARATION DU CONTRIBUABLE

SOMMAIRE. — Par qui doit être faite la déclaration en cas de décès du contribuable, n° 288 ; ou lorsque celui-ci est incapable, n° 289.

I. *Textes législatifs qui exigent une déclaration du contribuable*, n° 290 : Impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux : A) Législation en vigueur au 1^{er} janvier 1926, n° 291 ; contribuables imposés sur leur bénéfice réel, n° 292 ; contribuables taxés d'après leur chiffre d'affaires, n° 293. — B) Modifications apportées à la législation antérieure par l'article 9 de la loi du 4 avril 1926, n° 294 ; conséquences, n° 295 ; critiques, n° 296. — Taxe spéciale sur le chiffre d'affaires, n° 297. — Impôt sur les bénéfices de l'exploitation agricole : A) Législation applicable au 1^{er} janvier 1926, n°s 298 et 299. — B) Projets de réforme, n° 300. — Impôt sur les traitements, salaires, pensions et rentes viagères : déductions, n° 301. — Impôt sur les bénéfices des professions non commerciales : A) Législation en vigueur au 1^{er} janvier 1926, n° 302. — B) Modifications résultant

de la loi du 4 avril 1926, n° 303. — Impôt général sur le revenu : A) Législation en vigueur au 1^{er} janvier 1926, n° 304 ; déclaration annuelle des avoirs à l'étranger, n° 305. — B) Modifications apportées à la législation antérieure par les dispositions de la loi du 4 avril 1926 ; commentaire des travaux préparatoires, n° 306 ; déclaration annuelle sous serment, déclaration de certains contribuables non passibles de l'impôt, n° 307 ; sanctions, n° 308 ; appréciation, n° 309.

II. — *Effets de la déclaration du contribuable.* — Avantages attachés à la déclaration, n° 310 ; avantages spéciaux, n° 311 ; présomption d'exactitude, n° 312 ; textes législatifs, doctrine et jurisprudence en matière d'impôt général, n° 313 ; en matière d'impôts cédulaires, n° 314 ; dispositions spéciales relatives à l'impôt sur les bénéfices des professions non commerciales, n° 315 ; conséquence de la taxation d'après les dépenses personnelles, n° 316, et de l'institution de jurys d'équité par la loi de 1926, n° 317 ; présomption d'exactitude à l'encontre du déclarant, n° 318.

288. — La déclaration obligatoire du contribuable est un des caractères essentiels de nos impôts sur les revenus. Un autre caractère de ces impôts est le calcul de la cotisation d'après les revenus de l'année précédente. Il en résulte que la déclaration du contribuable doit porter sur les revenus ou les bénéfices acquis par lui pendant l'année précédente.

Mais le contribuable qui a réalisé des bénéfices ou des revenus au cours d'une année donnée doit être taxé au titre de l'année suivante du moment qu'il est vivant au 1^{er} janvier de ladite année. Que se passera-t-il si, la déclaration étant obligatoire, l'intéressé est décédé postérieurement au 1^{er} janvier, mais avant l'expiration du délai légal de déclaration ou, en toute hypothèse, avant d'avoir rempli son obligation à cet égard ? Il faut répondre que les héritiers ou le légataire universel devront alors faire spontanément la déclaration exigée avant l'expiration du délai (rép. min. à M. Autier, dép., n° 20.423, *J. O.*, 7 mars 1924) (92) et, en tout cas, sur mise en demeure du contrôleur, lorsque cette formalité est obligatoire ; que ces ayants cause sont, d'une manière générale, substitués à leur auteur pour toutes les obligations concernant la déclaration et

(92) Voir dans le même sens, en matière d'impôt sur les bénéfices commerciaux : rép. min. à M. Bovier-Lapierre, député, n° 5569, *J. O.*, 1^{er} janvier 1926. Déb. parl., Ch., p. 4953.

que, notamment, au cas où la majoration de droits, pour retard ou défaut de déclaration, a été appliquée, ils en sont redevables au même titre que du principal de l'impôt. (Cons. d'Et., 23 février 1923, D. P. 1923, 3, 24.)

289. — Dans un ordre d'idées un peu différent, lorsque le contribuable tenu de déclarer est un incapable, la déclaration doit être faite par son représentant légal (93). D'ailleurs, elle peut être souscrite au nom d'une personne quelconque par un mandataire régulièrement habilité. C'est la solution indiquée, pour l'impôt général, par l'article 182 de l'instruction du 30 mars 1918, et nous pensons qu'elle doit être étendue à tous les impôts pour lesquels existe l'obligation de déclarer.

Nous abordons maintenant l'étude des textes législatifs qui exigent une déclaration du contribuable, et des effets de cette déclaration.

I. — TEXTES LÉGISLATIFS QUI EXIGENT UNE DÉCLARATION DU CONTRIBUABLE. — **290.** — La déclaration du contribuable est maintenant légalement exigible pour tous les impôts sur les revenus, sauf l'impôt sur les salaires. Nous montrerons, d'ailleurs, qu'en fait, même dans cette cédule, la déclaration existe pour certains éléments du revenu net imposable.

Dans les études qui vont suivre, nous résumerons d'abord la législation en vigueur au 1^{er} janvier 1926, puis nous indiquerons les modifications apportées aux dispositions antérieures par les textes qui ont été promulgués depuis cette date et qui seront appliqués, pour la première fois, en 1927.

291. Impôt sur les bénéfices commerciaux. — A) *Législation en vigueur au 1^{er} janvier 1926.* — Sous l'em-

(93) Dans la législation allemande, le représentant légal est tenu, *sous sa propre responsabilité*, de faire la déclaration, et il peut être l'objet de sanctions fiscales (R. A. O., art. 84). Il n'en est pas de même en France : lorsqu'une majoration de droits a été appliquée, elle est recouvrée sur le patrimoine du représenté.

pire de cette législation et par suite des dispositions successives des lois des 31 juillet 1917 (art. 4 et 9), 25 juin 1920 (art. 3) et 16 avril 1924 (art. 2), le régime de la déclaration des bénéfices industriels et commerciaux était assez compliqué.

292. — Tout d'abord, les sociétés visées par l'article 4, obligatoirement taxées d'après leur *bénéfice réel*, n'avaient aucune déclaration à faire. Le texte que nous visons parlait des « *sociétés dont les bilans sont obligatoirement communiqués à l'administration de l'Enregistrement* ». Cette rédaction était défectueuse ; il n'existe pas, à proprement parler, de sociétés dont les bilans soient obligatoirement communiqués à l'Enregistrement. Il s'agissait, en réalité, des sociétés qui doivent remettre à la Régie, pour la liquidation de l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières, les comptes rendus des délibérations de leurs conseils d'administration ou assemblées générales qui fixent la quotité des bénéfices à distribuer (sociétés anonymes, sociétés en commandite par actions et sociétés à responsabilité limitée, instituées par la loi du 7 mars 1925). En principe, pour ces sociétés, les contrôleurs des Contributions directes devaient relever eux-mêmes le bénéfice imposable dans les dossiers tenus par leurs collègues de l'Enregistrement.

Jusqu'en 1920, il avait existé une dispense analogue en faveur des assujettis à la contribution sur les bénéfices de guerre.

Par contre, les redevables des autres catégories qui désiraient être cotisés d'après leur bénéfice réel (94) devaient faire parvenir au contrôleur un résumé de leur compte de profits et pertes de l'année précédente ou du dernier exercice dans les deux premiers mois de chaque année. Toutefois, l'expiration de ce délai était reportée au 31 mars pour les assujettis qui avaient arrêté leurs comptes seulement

(94) Y compris ceux qui ont été admis au bénéfice du forfait pour la perception de l'impôt sur le chiffre d'affaires (circ. du 17 mars 1925, n° 1440, p. 3).

en décembre (loi du 30 juin 1923, art. 4). En droit strict, un compte parvenu au contrôleur après l'expiration du délai pouvait être écarté et le redevable être cotisé par application à son chiffre d'affaires d'un coefficient approprié ; mais, en fait, étant donné que le contribuable pouvait toujours contester sa cotisation après la publication du rôle, à charge par lui de fournir les justifications nécessaires, les contrôleurs acceptaient toujours ces documents, même produits tardivement, à moins qu'ils n'aient des raisons sérieuses de douter de leur exactitude (95).

293. — Quant aux redevables de l'impôt qui se plaçaient sous le régime de la *taxation d'après le chiffre d'affaires*, on devait distinguer plusieurs catégories.

a) *Les contribuables marchands ou fabricants dont le chiffre d'affaires était supérieur à 200.000 francs et les contribuables faisant profession de fournir des services dont le chiffre d'affaires était supérieur à 50.000 francs* étaient légalement obligés de déclarer *spontanément*, dans les deux premiers mois de chaque année, leur chiffre d'affaires de l'année précédente. S'ils ne le faisaient pas, leur cotisation était, en principe, majorée de 10 % (12,50 % avec les décimes) (96). En fait, l'administration des Contributions directes, adoptant une solution de bon sens, avait

(95) Il faut observer, cependant, qu'au cas où le commerçant qui avait envoyé son compte de profits et pertes après l'expiration du délai n'avait pas déclaré, dans les deux premiers mois, son chiffre d'affaires de l'année précédente et n'était pas par ailleurs soumis à l'impôt sur le chiffre d'affaires, le contrôleur devait appliquer la majoration de droits dont nous parlons au n° 293.

(96) A la majoration de 10 %, il était ajouté deux décimes et demi, comme à toutes les pénalités fiscales, en vertu de l'article 110 de la loi du 25 juin 1920. Par contre, elle ne portait que sur le principal de l'impôt et laissait en dehors le double décime. L'article 4 de la loi du 4 avril 1926 a supprimé l'application des décimes et décidé que les majorations seront désormais calculées sur le total de la cotisation. Toutefois, ce texte ne comportant aucune disposition spéciale en ce qui concerne la date de l'entrée en vigueur, on doit admettre que les majorations continueront à être calculées comme précédemment lorsqu'elles se rapporteront à des faits antérieurs à la promulgation de la loi et quelle que soit la date de la publication du rôle.

prescrit à ses agents de considérer comme tenant lieu de la déclaration annuelle exigée par l'article 3 de la loi du 25 juin 1920 les déclarations régulièrement faites à l'administration compétente pour l'établissement de l'impôt sur le chiffre d'affaires, sauf au cas où ces déclarations, par suite des exemptions légales, ne portaient pas sur la totalité du chiffre d'affaires de l'entreprise. Il en résultait, sous la réserve indiquée, qu'on ne devait pas appliquer, dans ce cas, la majoration de 10 % (circ. du 27 février 1922, n° 1373) (97).

D'autre part, l'article 9 de la loi du 31 juillet 1917, modifié par l'article 3 de la loi du 25 juin 1920, spécifiait que le contribuable qui n'avait pas déclaré son chiffre d'affaires dans le délai indiqué pouvait être mis en demeure, par le contrôleur, d'avoir à fournir cette déclaration dans un nouveau délai de vingt jours, la sanction étant la taxation d'office et une majoration égale à la moitié des droits (62,50 % avec les décimes).

b) *Les contribuables marchands ou fabricants dont le chiffre d'affaires était compris entre 50.001 francs et 200.000 francs*, s'ils avaient été admis au régime du forfait, n'avaient à faire aucune déclaration (loi du 16 avril 1924, art. 2). S'ils ne bénéficiaient pas du forfait, ils étaient soumis aux mêmes obligations que ceux dont nous avons indiqué la situation à l'alinéa précédent.

c) *Les contribuables des deux catégories dont le chiffre d'affaires ne dépassait pas 50.000 francs*, s'ils bénéficiaient du forfait, n'avaient pas à faire de déclaration. S'ils n'en bénéficiaient pas, ils n'avaient jamais à faire de déclaration spontanée ; mais ils devaient, s'ils en étaient requis par le contrôleur, produire la déclaration de leur chiffre d'affaires dans un délai de vingt jours à compter de la réception de l'avis qui leur était adressé, sous peine d'être

(97) Il faut observer, à ce propos, que la loi du 13 juillet 1925, qui a exempté de l'impôt sur le chiffre d'affaires certaines catégories de commerçants a, par répercussion, augmenté dans une certaine mesure le nombre des redevables pour lesquels devait jouer, pour 1926, l'obligation de la déclaration et, le cas échéant, la majoration de droits.

taxés d'office et de supporter une majoration de droits de 62,50 % du montant de l'impôt, décimes compris (loi du 31 juillet 1917, art. 9 mod. par art. 3 loi du 25 juin 1920, 2^e al.) (98).

294. — B) *Modifications apportées à la législation antérieure par l'article 9 de la loi du 4 avril 1926.* — Ce texte modifie profondément l'assiette de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux. *Il supprime la taxation d'après le chiffre d'affaires et étend la déclaration obligatoire du bénéfice à toutes les catégories de redevables.*

Le délai reste le même qu'auparavant. En règle générale, il expire le 28 février ; mais il est prolongé jusqu'au 31 mars pour les assujettis qui ont clos leur exercice comptable pendant le mois de décembre et qui sont tenus ou s'engagent à représenter leur comptabilité.

En effet, il subsiste une différence entre les contribuables, au point de vue du contenu de la déclaration. Ceux dont le bénéfice est inférieur à 50.000 francs peuvent se borner à indiquer la catégorie dans laquelle ils doivent être rangés pour le calcul de l'impôt. Par exemple, ils peuvent se contenter de déclarer : « Mon bénéfice de l'année dernière est compris entre 30.001 et 35.000 francs. » Ceux dont le bénéfice est supérieur à 50.000 francs et les sociétés assujetties au droit de communication de l'Enregistrement doivent envoyer au contrôleur un résumé de leur compte de profits et pertes ou un état de leurs bénéfices.

Si la déclaration n'a pas été produite dans le délai imparti, le contribuable est taxé d'office et son impôt est majoré de 25 % (*sans décimes*).

295. — Ce texte abolit toute connexité entre l'assiette de l'impôt cédulaire et celle de l'impôt sur le chiffre d'affaires.

(98) En plus de ces dispositions générales, l'article 12 de la loi du 30 juin 1923, toujours en vigueur, prescrit, en cas de cession ou cessation d'entreprise en cours d'année, la déclaration, dans un délai de dix jours, des bénéfices non encore imposés. En cas de non-déclaration dans le délai imparti, l'impôt est établi d'office et la cotisation majorée de moitié.

faïres. Il en résulte, notamment, que les commerçants et industriels, qui sont soumis à ces deux impôts et qui ne profitent pas du forfait pour la perception de la taxe indirecte, vont avoir à produire une déclaration spéciale de leur bénéfice, en plus des relevés mensuels de leur chiffre d'affaires exigés par l'article 67 de la loi du 25 juin 1920. A cet égard, ce n'est donc pas une simplification. Mais il faut remarquer que cette réforme est la conclusion logique de la thèse d'après laquelle certaines déclarations faites devant les Chambres, au cours de la discussion de la loi de 1917, autorisaient à considérer le mode d'évaluation du bénéfice imposable par application au chiffre d'affaires d'un coefficient approprié comme une disposition provisoire, destinée à disparaître, lorsque la taxation d'après le bénéfice net réel pourrait être généralisée.

296. — Le plus grave reproche que l'on peut faire à ce texte, c'est qu'il est incomplet et ne répond pas à toutes les préoccupations qui se sont manifestées au cours des travaux parlementaires. A la deuxième séance de la Chambre du 6 février 1926, un député a rappelé que, sous l'empire de la législation antérieure, le contribuable qui avait omis de souscrire sa déclaration dans le délai légal devait, préalablement à toute taxation d'office, être mis en demeure de déclarer et qu'un nouveau délai de vingt jours lui était imparti à cet effet. A cela, le ministre a répondu à deux reprises : « *Il n'y a rien de changé* », et le député ayant insisté pour savoir si la commission était d'accord avec le gouvernement, le rapporteur général a déclaré : « *Nous sommes d'accord (99).* » Or, le texte sur lequel cet accord s'est fait abroge expressément l'article 9 de la loi du 31 juillet 1917 modifié par l'article 3 de la loi du 25 juin 1920, qui contenait les dispositions relatives à la mise en demeure, et il ne remplace pas ces dispositions. Dès lors, en admettant même que l'Administration, tenant compte de l'opinion du ministre et de la commission, prescrive à

(99) *J. O.*, 7 février 1926, Déb. parl., Ch. (deuxième séance du 6 février), p. 582.

ses agents de mettre en demeure les contribuables défail-
lants, quelle sera la situation de ceux-ci à l'égard de la
majoration de droits ? Cette majoration devra-t-elle être
appliquée à l'assujetti qui aura envoyé sa déclaration dans
les vingt jours ? Le défaut de déclaration spontanée ne
sera-t-il plus puni ? Ou bien la majoration sera-t-elle la
même pour le contribuable qui aura omis de souscrire sa
déclaration au début de l'année et pour celui qui aura
refusé de répondre à l'invitation du contrôleur ? Pour
choquante que soit cette dernière solution, il semble bien
qu'elle soit seule conciliable avec le texte adopté et les
déclarations que nous avons citées. La seule différence
existant entre les deux hypothèses de l'omission de déclara-
tion spontanée et du défaut de réponse est que la taxa-
tion d'office sera possible seulement dans le cas où le
contribuable n'aura pas réparé son omission dans le délai
supplémentaire. Mais une interprétation littérale du texte
amènerait à conclure que la taxation d'office peut être
faite sans mise en demeure préalable.

297. — Taxe spéciale sur le chiffre d'affaires. — L'ar-
ticle 14 de la loi du 31 juillet 1917, qui institue une taxe
spéciale sur le chiffre d'affaires réalisé par les entreprises
ayant pour objet principal la vente en détail de denrées
ou marchandises, lorsque ce chiffre d'affaires dépasse un
million, prescrit que les assujettis devront déclarer
annuellement le montant du chiffre de leurs affaires pen-
dant l'année précédente. La déclaration doit être faite dans
les deux premiers mois, quelle que soit la date à laquelle
ont été arrêtées les écritures (loi du 30 juin 1923, art. 6).

298. — Impôt sur les bénéfices de l'exploitation agricole.
— A) *Législation en vigueur au 1^{er} janvier 1926.* — La
déclaration de l'exploitant a été introduite dans la légis-
lation de l'impôt sur les bénéfices de l'exploitation agri-
cole par l'article 3 de la loi du 13 juillet 1925. Auparavant
existait, depuis la loi du 22 mars 1924, la déclaration du
propriétaire.

299. — Aux termes de l'article précité de la loi de 1925, tout agriculteur exploitant une propriété dont les différentes parcelles figurent à la matrice cadastrale pour un revenu net total supérieur à 2.500 francs doit remettre, avant le 1^{er} février, à la mairie du siège de l'exploitation, une déclaration indiquant la contenance et le revenu de ces parcelles classées par nature de culture. En cas de métayage, la déclaration doit être faite par le propriétaire ou par le fermier général.

Si la déclaration n'a pas été faite dans le délai indiqué, le contrôleur invite l'exploitant à la souscrire dans un nouveau délai de vingt jours à compter de la réception de l'avis.

Si cette invitation reste sans réponse, le bénéfice imposable est déterminé en appliquant d'office à la valeur locative des terrains exploités le plus élevé des coefficients fixés pour les principales natures de culture de la région. Toutefois, l'Administration a précisé que, dans le cas où l'exploitation en cause comporterait principalement une nature de culture étrangère à la région et affectée d'un coefficient plus élevé, c'est ce coefficient qui devrait être retenu (circ. du 29 août 1925, n° 1448, p. 29). Cette solution est logique, car il ne faut pas que la taxation d'office puisse avantager le non-déclarant.

La déclaration n'est renouvelée que lorsqu'il intervient un changement dans la consistance de l'exploitation ou une modification sensible dans les natures de culture.

A côté de cette déclaration de la consistance cadastrale des exploitations, il existe un autre exemple de déclaration souscrite par un redevable de l'impôt. C'est l'obligation imposée au propriétaire ou au fermier général de faire connaître, pour les propriétés exploitées par métayage ou colonat partiaire, à chaque renouvellement de bail, la proportion stipulée pour le partage des fruits. Cette déclaration spéciale est à la fois une déclaration émanant du sujet de l'impôt, puisque le bailleur et le métayer sont imposables proportionnellement à leur participation respective aux produits de l'exploitation (loi du 22 mars

1924, art. 5, et loi du 13 juillet 1925, art. 3), et une déclaration émanant d'un tiers, à l'égard du métayer.

300. — B) *Les projets de réforme.* — Au cours des débats qui ont précédé le vote de la loi du 4 avril 1926, la Chambre et le Sénat ont discuté et voté diverses dispositions modifiant le régime de la déclaration en matière d'impôt sur les bénéfices agricoles. Mais l'accord n'ayant pu se faire entre les deux assemblées, la réforme a été ajournée.

D'une part, les textes adoptés par la Chambre permettaient au contrôleur de demander aux agriculteurs une déclaration indiquant : 1° la nature de culture et la classe de chacune des parcelles qu'ils exploitent ; 2° dans le cas où la déclaration des récoltes est obligatoire, le contenu de cette déclaration ; 3° le nombre de têtes de bétail entretenues en moyenne dans la ferme (100). D'autre part, ils obligeaient les contribuables dont le bénéfice, évalué suivant les règles adoptées pour la généralité des exploitations, dépassait 50.000 francs, à fournir, dans les deux premiers mois de chaque année, un relevé de leur compte de profits et pertes ou un état de leurs bénéfices de l'année précédente (101). Ces réformes ont rencontré au Sénat une vive opposition et, finalement, la disjonction en a été prononcée (102).

Reprises par la Commission des Finances de la Chambre lors de la discussion de la loi de finances de 1926, elles ont été repoussées dès la première lecture (103), sauf toutefois l'article relatif à l'imposition sur le bénéfice réel des grandes exploitations qui, d'abord adopté par la Chambre, a été disjoint par le Sénat (104) et, enfin, supprimée (105).

(100) *J. O.*, 11 février 1926. Déb. parl., Ch. (deuxième séance du 10 février), p. 661.

(101) *J. O.*, 12 février 1926. Déb. parl., Ch. (deuxième séance du 11 février), pp. 688 et suiv.

(102) *J. O.*, 4 avril 1926. Déb. parl., Ch. (séance du 3 avril), p. 1796.

(103) *J. O.*, 26 avril 1926. Déb. parl., Ch. (deuxième séance du 25 avril), pp. 2116 et suiv.

(104) *J. O.*, 28 avril 1926. Déb. parl., Ch. (deuxième séance du 27 avril), p. 1008.

(105) *J. O.*, 29 avril 1926. Déb. parl., Ch. (séance du 28 avril), p. 2180.

301. — Impôt sur les traitements, salaires, pensions et rentes viagères. — Dans cette cédula, le contribuable n'est pas tenu par la loi de souscrire une déclaration. Mais, en ce qui concerne les traitements et salaires, l'assujetti peut obtenir, pour le calcul de sa cotisation, certaines déductions sur le montant brut de sa rémunération totale de l'année précédente. Dans cette catégorie de déductions rentrent les retenues obligatoires pour la retraite et les versements facultatifs faits en vue de se constituer une pension lorsque ces versements n'ont pas, eu égard à leur importance, le caractère de véritables placements, les frais directement nécessités par l'exercice de la profession, enfin l'impôt cédulaire payé au titre de l'année précédente. De ces éléments, seules les retenues obligatoires pour la retraite et l'impôt cédulaire peuvent être connus du contrôleur qui procède à la taxation. Pour obtenir le bénéfice des autres déductions auxquelles il peut prétendre, il faudra que le contribuable les fasse connaître, et la démarche qu'il effectuera dans cette intention peut être assimilée, en fait, à une déclaration. Remarquons d'ailleurs que, le plus souvent, le redevable de l'impôt sur les salaires est passible de l'impôt général et doit, à ce titre, souscrire une déclaration comportant l'indication de tous ses revenus nets, y compris ceux de notre cédula.

302. — Impôt sur les bénéfices des professions non commerciales. — A) *Législation en vigueur au 1^{er} janvier 1926.* — La loi du 31 juillet 1917 prescrivait une déclaration obligatoire pour tous les assujettis à l'impôt sur les bénéfices des professions non commerciales. Mais, dans son désir d'éviter le reproche d'inquisition, le législateur avait alors limité à l'extrême les énonciations de la déclaration, qui se bornaient au nom, à l'adresse, à la profession et au montant du revenu net imposable du déclarant. C'était, pour le contrôle, une base insuffisante.

La loi du 13 juillet 1925 a cherché à remédier à cette situation. L'article 8, modifiant l'article 33 de la loi du 31 juillet 1917, prescrit que la déclaration devra indiquer

le montant du bénéfice brut, celui des dépenses professionnelles et le chiffre du bénéfice net de l'année précédente et revêtir, par suite, l'aspect d'une sorte de compte d'exploitation extrêmement simplifié.

Sous l'empire de cette législation, la déclaration doit être faite chaque année dans les deux premiers mois (106) ; elle doit être adressée au contrôleur du lieu du domicile du déclarant et cet agent en délivre récépissé (loi du 31 juillet 1917, art. 34).

Si la déclaration n'a pas été souscrite dans le délai légal, le contrôleur invite le contribuable à la produire dans un nouveau délai de vingt jours, passé lequel le bénéfice est évalué d'office et l'impôt majoré de moitié (loi du 31 juillet 1917, art. 36). Le défaut de déclaration spontanée ne comporte donc pas de sanction.

Ajoutons que, dans le cas où l'assujetti a souscrit pour l'établissement de l'impôt général sur le revenu une déclaration comportant, en ce qui concerne les bénéfices des professions non commerciales, les indications prévues par l'article 8 de la loi du 13 juillet 1925, il n'est pas exigé de déclaration spéciale pour la cédula.

303. — B) *Modifications apportées à la législation antérieure par la loi du 4 avril 1926 (art. 12 et 14).* — Les textes nouveaux ne modifient pas le régime de la déclaration. Toutefois, on peut observer que, l'impôt devant désormais être établi non plus au lieu du domicile, mais au lieu de l'exercice de la profession, il semble que logiquement la déclaration devrait être adressée au contrôleur de ce dernier endroit, mais les nouvelles dispositions laissant subsister l'article 34 précité de la loi du 31 juillet 1917, il faut en conclure que la déclaration continuera à être envoyée au contrôleur du domicile qui, après en avoir relevé les indications en vue de l'établissement de l'impôt général, la communiquera à son collègue chargé d'asseoir l'imposition cédulaire.

(106) Une déclaration antérieure ne saurait être considérée comme maintenue. (Cons. d'Et., 12 mai 1922.)

304. — Impôt général sur le revenu. — A) *Législation en vigueur au 1^{er} janvier 1926.* — Aux termes de l'article 16 de la loi du 15 juillet 1914, modifié par l'article 5 de la loi du 30 décembre 1916, la déclaration est obligatoire pour tous les assujettis à l'impôt général sur le revenu. L'impôt frappe toutes les personnes, chefs de famille, ayant en France, au 1^{er} janvier, une résidence habituelle au sens de l'article 6 de la loi, c'est-à-dire y possédant une habitation à leur disposition à titre de propriétaire, d'usufruitier ou de locataire, lorsque, dans ce dernier cas, la location est conclue, soit par convention unique, soit par conventions successives, pour une période continue d'au moins un an (107). Cette obligation s'applique seulement aux personnes dont le revenu net global — compte tenu des déductions pour situation et charges de famille — dépasse 7.000 francs (107 *bis*). En outre, l'Administration n'exige pas, en fait, de déclaration de la part des assujettis qui n'ont pas leur domicile en France et qui sont taxés sur un revenu égal à sept fois la valeur locative de leurs résidences.

La déclaration est rédigée sur une formule spéciale établie sur quatre pages et comportant huit paragraphes : 1° nom, prénoms, adresse et profession du déclarant ; 2° situation de famille ; 3° indication des membres de la famille dont le déclarant entend ne pas totaliser les revenus avec les siens ; 4° déclaration détaillée par catégorie des revenus réalisés au cours de l'année précédente ; 5° intérêts de dettes et arrérages de rente payés à titre obligatoire ; 6° impôts directs et taxes assimilées acquittés au cours de l'année précédente ; 7° déficits d'exploitation dont l'intéressé sollicite l'imputation sur son revenu glo-

(107) En outre, l'article 6 de la loi du 29 avril 1926 range parmi les personnes qui doivent être considérées comme ayant en France une résidence habituelle celles qui, sans y disposer d'une habitation dans les conditions prévues par la loi de 1914, ont néanmoins en France le lieu de leur séjour principal. (Voir aux annexes le texte de cet article.)

(107 *bis*) Modifié par l'article 1^{er} de la loi du 4 avril 1926 (*infra*, n° 307).

bal ; 8° balance entre l'actif et le passif de la déclaration, d'où ressort le revenu net.

En outre, par application des dispositions de l'article 65 de la loi du 22 mars 1924, la déclaration doit comprendre séparément l'énumération des *revenus encaissés directement ou indirectement à l'étranger*. Un alinéa spécial a été ménagé à cet effet au § IV de la formule de déclaration en service depuis 1924.

Cette déclaration doit être faite dans les deux premiers mois de chaque année, sauf pour les commerçants et industriels qui arrêtent leurs comptes en décembre et qui se sont placés, pour l'impôt cédulaire, sous le régime de la taxation d'après le bénéfice réel. Elle est envoyée au contrôleur du lieu du domicile, qui en délivre récépissé.

Mais, contrairement à ce qui existe pour les impôts cédulaires, lorsque la déclaration du revenu net global n'a pas été faite, l'Administration n'a pas à mettre l'assujetti en demeure de la lui faire parvenir. Celui-ci est taxé d'office et il lui est appliqué une majoration de droits de 12,50 % (décimes compris), sauf au cas où il a maintenu une déclaration précédente comme correspondant toujours à la réalité.

En principe, sous l'empire des lois antérieures à 1926, la déclaration n'est obligatoirement renouvelée qu'en cas de changement survenu dans la situation du contribuable (108). Toutefois, lorsque celui-ci transporte sa résidence ou son principal établissement dans une autre commune, il doit en aviser obligatoirement le contrôleur du lieu où doit être établie sa nouvelle imposition, dans le délai imparti pour faire la déclaration annuelle (décret du 17 janvier 1917, art. 5).

305. — Pour faciliter le contrôle du revenu global et des déclarations de successions, l'article 21 de la loi du 13 juillet 1925 a institué en outre une *déclaration annuelle des avoirs à l'étranger*. Cette déclaration doit être faite

(108) Modifié par la loi du 4 avril 1926, *infra*, n° 307.

sous serment et doit contenir la *description des biens* conservés à l'étranger et l'indication de leur *valeur en capital*. Elle est exigée de toutes les personnes, même non assujetties à l'impôt général, conservant des biens à l'étranger. Elle doit être envoyée au contrôleur des Contributions directes dans les deux premiers mois de chaque année.

306. — B) *Modifications apportées à la législation antérieure par les dispositions de la loi du 4 avril 1926.* — La déclaration exigée pour l'établissement de l'impôt général sur le revenu a fait l'objet, dans les deux Chambres, au cours des premiers mois de 1926, de discussions longues, passionnées et confuses.

Un certain nombre de députés appartenant aux partis de gauche avaient proposé d'obliger les contribuables passibles de l'impôt général sur le revenu à renouveler chaque année leur déclaration, d'exiger le serment et d'assujettir toutes les personnes affranchies de l'impôt à faire, également sous la foi du serment, une déclaration négative.

Ces trois propositions, retenues par la Commission des Finances, avaient été incorporées dans l'article 58 de son projet. En outre, la Commission proposait de faire de la présentation du récépissé de déclaration la condition de l'inscription sur les listes électorales. Ce texte aurait assujetti à une formalité souvent inutile un nombre considérable de personnes peu fortunées exonérées de l'impôt général. Dans une première séance, la Chambre a adopté l'obligation du renouvellement annuel de la déclaration et du serment pour les contribuables passibles de l'impôt (109), mais a repoussé l'obligation concernant les non-assujettis (110). Les dispositions votées par la Chambre ont ensuite été adoptées par le Sénat, qui a disjoint un amendement reprenant le principe de la déclaration obli-

(109) *J. O.*, 4 février 1926, Déb. parl., Ch. (deuxième séance du 3 févr.), p. 468.

(110) *Ibid.*, p. 472.

gatoire pour certaines catégories de non-assujettis (111).

Le projet revint alors devant la Chambre qui, après une discussion confuse, adopta un texte reproduisant sensiblement l'amendement disjoint par le Sénat (112). Finalement, une transaction est intervenue entre les deux assemblées, d'où est sorti le texte de l'article 1^{er} de la loi du 4 avril 1926.

307. — Aux termes de l'article 1^{er}, il y a deux sortes de contribuables assujettis à la déclaration.

D'une part, les contribuables passibles de l'impôt sont tenus de souscrire et de *renouveler chaque année, sous la foi du serment*, la déclaration *détaillée* de leur revenu.

D'autre part, les contribuables *affranchis* de l'impôt général dans les conditions prévues par l'article 9 de la loi du 15 juillet 1914 (revenu inférieur au minimum imposable, pensions servies aux victimes de la guerre, *ambassadeurs étrangers* [113] en cas de réciprocité) sont obligés de souscrire chaque année une déclaration « *non imposable* », s'ils ont, au cours de l'année précédente, été compris dans les rôles des impôts cédulaires pour un total de revenu de 1 500 francs au moins ou s'ils ont encaissé, pendant la même année, 1.500 francs de revenus provenant de valeurs mobilières autres que celles qui sont exonérées de l'impôt général.

308. — Le défaut de déclaration ou la déclaration tardive entraînent des sanctions différentes suivant qu'il s'agit de contribuables appartenant à l'une ou à l'autre catégorie.

Ceux qui sont passibles de l'impôt sont, *dans tous les cas*, frappés d'une majoration d'un quart (sans décimes).

Ceux qui sont affranchis *peuvent* être punis d'une

(111) *J. O.*, 26 février 1926, Déb. parl., Sén. (séance du 25 février), pp. 237 et suiv.

(112) *J. O.*, 5 mars 1926, Déb. parl., Ch. (première séance du 4 mars), pp. 119 et suiv.

(113) Il semble bien que le législateur n'a pas voulu soumettre à cette formalité les ambassadeurs étrangers exonérés de l'impôt général au titre des privilèges diplomatiques, mais, si le texte était interprété strictement, il aboutirait à cette conséquence inattendue.

amende de 30 francs (sans décimes), qui est infligée par le directeur des Contributions directes et recouvrée par le percepteur.

309. — La disposition nouvelle est susceptible d'amener à se révéler à l'Administration certains contribuables qui jusqu'à maintenant se sont abstenus de souscrire des déclarations, bien que leur revenu fût supérieur au minimum exonéré.

D'autre part, l'obligation de renouveler chaque année leur déclaration sous la foi du serment entraînera des rectifications fructueuses pour le Trésor, en ce qui concerne certains assujettis qui en étaient venus à considérer qu'une déclaration produite une fois pour toutes les mettait à l'abri de toute recherche de la part de l'Administration, ce qui était souvent exact du fait de l'insuffisance des moyens matériels de contrôle.

II. — EFFETS DE LA DÉCLARATION DU CONTRIBUABLE. — 310. — Dès la discussion du projet de réforme de nos impôts directs, de 1907 à 1914, s'est manifestée la préoccupation d'attacher à la déclaration certains avantages, et nous avons déjà montré (*supra*, n° 277) comment la loi du 15 juillet 1914 organisait, pour l'impôt général, non pas le système de la déclaration obligatoire contrôlée, mais celui de la *déclaration facultative vérifiée et primée*.

Dans nos impôts sur les revenus tels qu'ils existent actuellement, non seulement la déclaration régulièrement faite évite au contribuable la taxation d'office et l'application des sanctions fiscales, mais encore elle comporte des avantages spéciaux en ce sens, d'une part, qu'elle *permet d'obtenir certaines déductions*, d'autre part, qu'il s'y attache une *présomption d'exactitude* qui lui confère une véritable *valeur juridique*. Nous allons reprendre et développer successivement ces deux points.

311. — En ce qui concerne les impôts cédulaires, on ne peut guère citer comme exemple d'avantage spécial attaché à la déclaration que la certitude d'être imposé sur son

bénéfice réel, pour le commerçant qui a fait parvenir à l'Administration un résumé de son compte de profits et pertes. C'est là un avantage qui est plutôt attaché à une certaine forme de déclaration qu'à la déclaration elle-même.

C'est en matière d'impôt général sur le revenu que les avantages de cette espèce sont surtout importants. La déclaration permet seule qu'il soit tenu compte, pour le calcul de la cotisation, d'une part, de la situation et des charges de famille de l'intéressé ; d'autre part, des charges et pertes qui ont grevé l'ensemble de son patrimoine pendant l'année précédente. Il est vrai que le contribuable pourrait toujours demander, par voie de réclamation après la publication du rôle, qu'il soit accordé un dégrèvement pour tenir compte de ces éléments (114), mais il lui faudrait alors engager une instance toujours assez longue et fournir toutes les justifications nécessaires. Il a donc un intérêt certain à faire régulièrement sa déclaration. Il est même un cas où le contribuable peut obtenir un avantage seulement en souscrivant une déclaration. C'est celui qui est prévu par l'article 8, al. 2-2° de la loi du 15 juillet 1914 et par le troisième alinéa du paragraphe B de l'article 3 du décret du 17 janvier 1917. Ce dernier texte dispose en effet :

« Toutefois, le contribuable peut s'abstenir de comprendre dans le revenu global qui fait l'objet de sa déclaration les revenus personnels des membres de sa famille visés par le second alinéa de l'article 8 de la loi du 15 juillet 1914, lorsqu'il se trouve au cas de demander le bénéfice de cette disposition de la loi. *Il doit alors, dans sa déclaration, réclamer ce bénéfice et désigner nommément les dites personnes.* »

Par suite, lorsque le contribuable ne veut pas être imposé à raison de revenus que ses enfants ou d'autres membres de la famille, sauf son conjoint, tirent de leur propre travail ou d'une fortune indépendante, il doit remplir les for-

(114) Voir, en ce qui concerne la déduction des charges, Cons. d'Et., 26 janvier 1923, Dup., 1923, p. 207.

malités exigées par le texte que nous venons de citer et il a été jugé qu'il ne serait pas recevable à demander le bénéfice de ces dispositions seulement par voie de réclamation après la publication du rôle. (Cons. d'Et., 25 juillet 1924, n° 65.245.)

312. — *La déclaration régulièrement faite par le contribuable est présumée exacte.* — C'est en matière d'impôt général sur le revenu que cette règle a été le plus nettement formulée. Mais elle devait, sous le régime des lois antérieures à 1926, être étendue aux impôts cédulaires, réserve faite toutefois des dispositions spéciales applicables à la cédule des professions non commerciales. Nous verrons d'ailleurs qu'il faut aussi faire une réserve, même en ce qui concerne l'impôt général, à raison de la procédure de taxation d'après les signes extérieurs, prévue par la loi de 1925.

Cette présomption d'exactitude se manifeste de deux façons. D'une part, l'Administration ne peut pas rectifier la déclaration sans suivre une procédure déterminée comportant la mise en cause du déclarant. D'autre part, lorsqu'elle a procédé à une telle rectification, elle doit, en cas de contestation, sous les réserves déjà indiquées, faire la preuve de son exactitude si le redevable a rempli toutes ses obligations.

313. — A cet égard, l'article 17 de la loi du 15 juillet 1914, modifié par l'article 5 de la loi du 30 décembre 1916, dispose : « *Il (le contrôleur) a le droit de rectifier les déclarations ; mais dans ce cas, il adresse au contribuable, avant d'établir la matrice du rôle, l'indication des éléments qui serviront de base à son imposition, l'invite à se faire entendre ou à faire parvenir son acceptation ou ses observations.....* », et plus loin : « *Si une réclamation est introduite, le tribunal saisi du litige apprécie les motifs invoqués par l'Administration et par le contribuable et fixe la base d'imposition, la charge de la preuve incombant à l'Administration.* » Et, en conséquence, l'Administration

donne à ses agents les instructions suivantes : « Les déclarations ne doivent être rectifiées qu'avec circonspection. Leurs énonciations relatives au montant du revenu imposable bénéficient, en effet, d'une *présomption d'exactitude, jusqu'à preuve contraire, dont la charge incombe à l'Administration* en cas de réclamation portée devant la juridiction contentieuse ; par suite, l'impôt ne peut être utilement établi sur un chiffre supérieur à celui du revenu déclaré que dans la mesure où le rehaussement est justifié par des preuves ou commencements de preuve suffisants pour déterminer la conviction du juge. » (Inst. 1918, art. 191.)

« La présomption d'exactitude s'attache à toutes les déclarations et, en particulier, à celles qui consistent dans l'affirmation produite par les contribuables qu'ils ne sont pas passibles de l'impôt eu égard au chiffre de leur revenu. L'Administration ne peut donc imposer un contribuable ayant souscrit une semblable déclaration qu'à charge de démontrer l'inexactitude de l'affirmation en établissant que, dans l'année qui a précédé celle de l'imposition, le contribuable a joui d'un revenu dont le montant, compte non tenu des déductions pour lesquelles les justifications indispensables n'ont pas été fournies, est au moins égal au minimum imposable. » (*Ibid.*, art. 192.)

Enfin, il a été jugé par le Conseil d'Etat que le contribuable qui a souscrit une déclaration ne peut, pour les années suivantes, être taxé d'office sur un autre chiffre sans avoir été mis en demeure de fournir des éclaircissements (Cons. d'Et., 30 juillet 1924, *Gaz. Pal.*, 1924, 2,708) et que, dans le cas où un contribuable a été taxé d'office à défaut de déclaration, l'Administration doit, en cas de contestation, prouver qu'il est passible de l'impôt. (Cons. d'Et., 9 mars 1923, Dup. 1923, p. 203, et 8 juin 1923, *ibid.*, p. 384.)

314. — En ce qui touche les impôts cédulaires, la solution adoptée sous le régime de la loi de 1917 était différente suivant qu'il s'agissait de la cédule commerciale ou de la cédule non commerciale.

Les dispositions relatives à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux consacraient expressément l'obligation, pour le contrôleur, de mettre le redevable en cause avant de rectifier sa déclaration ; mais elles ne parlaient pas de la charge de la preuve en cas de réclamation. En l'absence d'un texte spécial, il était juste que l'on adoptât la règle générale instituée par la loi de 1914. C'est ce qu'a fait l'Administration. L'article 29 de l'instruction du 30 mars 1918 dispose : « Devant la juridiction contentieuse, c'est à l'Administration qu'il appartient, en cas de contestation, de démontrer l'exactitude des impositions établies, lorsque les contribuables ont fourni, comme la loi leur en fait l'obligation, tous les éclaircissements qui leur ont été demandés. »

315. — Par contre, pour les bénéfices non commerciaux, afin de tenir compte, d'une part, de la difficulté où se trouvait l'Administration de faire la preuve de l'inexactitude de la déclaration du contribuable et, d'autre part, de l'obligation pour celui-ci de respecter le secret professionnel auquel il pouvait être tenu, le législateur avait organisé un régime spécial. Aux termes de l'article 35 de la loi de 1917, le contrôleur devait prendre pour base de l'impôt le chiffre du bénéfice déclaré, à moins qu'il ne le reconnût inexact. Dans cette hypothèse, il pouvait le rectifier, mais il devait en prévenir l'intéressé et le mettre à même de produire des observations. Si l'accord ne pouvait se faire, le contrôleur établissait l'imposition, sous réserve du droit du contribuable de la contester après l'émission du rôle, auquel cas le tribunal devait *apprécier* les motifs invoqués par l'Administration et par le contribuable en tenant compte, le cas échéant, des obligations du secret professionnel, et *fixer* la base d'imposition. De telle sorte que, dans ce cas particulier, le tribunal appréciait la cause, sans que l'une des parties fût plus spécialement chargée d'administrer la preuve.

Mais ici, depuis 1925, une difficulté se présentait. En effet, l'article 9 de la loi du 13 juillet 1925, qui rem-

plaçait l'ancien article 35, visait exclusivement la rectification des déclarations d'après les *dépenses ostensibles* du contribuable. On pouvait donc se demander ce qui devrait se passer lorsque le contrôleur rectifierait la déclaration en se fondant sur d'autres éléments. L'Administration et les auteurs admettaient que, malgré le silence des textes, la procédure organisée par l'ancien article 35 devait encore être suivie (115). La question a perdu tout intérêt depuis que la loi du 4 avril 1926 a supprimé le contrôle par les dépenses personnelles en ce qui concerne l'impôt cédulaire.

316. — Ceci nous amène à préciser les réserves que nous avons faites au début de cet exposé. En effet, il n'est plus tout à fait exact de dire que, *dans tous les cas*, la déclaration est présumée exacte. En vue de remédier, dans une certaine mesure, à la fraude qui s'exerce sur les bénéfices des professions libérales et sur les revenus des valeurs mobilières, la loi du 13 juillet 1925 avait introduit dans notre législation ce qu'on a appelé le *contrôle par les signes extérieurs*, et ce contrôle a été maintenu, pour l'impôt général, par la loi du 4 avril 1926. Nous consacrerons à cette question des développements particuliers, mais nous devons dès maintenant préciser que cette procédure de taxation a pour conséquence de mettre dans certains cas à la charge de l'assujetti la preuve de l'exactitude d'une déclaration régulièrement faite, même lorsque le déclarant a rempli toutes les obligations qui lui incombent. Et ainsi se trouve diminué ce que nous avons appelé la *valeur juridique de la déclaration*.

317. — Bien plus, les textes récemment adoptés par les Chambres, qui instituent les deux commissions dont nous avons déjà parlé (*supra*, n^{os} 120 et suiv.) et leur donnent compétence pour intervenir dans l'assiette des impôts sur les bénéfices commerciaux et non commerciaux lorsqu'il y

(115) ALLIX et LECERCLÉ, *L'Impôt sur le revenu*, t. II, p. 74.

a conflit entre le déclarant et le contrôleur, auront pour effet de créer deux nouveaux cas de renversement de la preuve, puisque celle-ci devra être faite par le contribuable toutes les fois que la commission sera d'accord avec le contrôleur.

Quoi qu'il en soit, malgré ces limitations récentes, nous pensons qu'il est encore exact de dire qu'en règle générale une déclaration régulièrement faite est présumée exacte.

318. — Il faut d'ailleurs bien remarquer que cette présomption d'exactitude, qui joue à l'encontre de l'Administration, joue, dans les mêmes conditions, à l'encontre du déclarant lui-même. Ce n'est pas que, comme dans les exemples que nous avons empruntés à la jurisprudence relative aux taxes assimilées (*supra*, n° 266), une déclaration faite sans restriction ni réserve fasse perdre au contribuable tout droit de contester ultérieurement l'impôt établi d'après cette déclaration. Il a été admis sans difficulté par l'Administration qu'un contribuable peut valablement, avant l'expiration du délai légal, substituer une nouvelle déclaration à celle qu'il avait déjà remise au contrôleur, et il a été jugé à plusieurs reprises que « l'expiration des délais de déclaration fixés par l'article 16 de la loi du 15 juillet 1914 ne saurait, en présence des termes formels de l'article 22 de ladite loi, avoir pour effet de priver le contribuable du droit de contester, après l'émission du rôle et dans les délais légaux de réclamation, les bases de son imposition, alors même que celle-ci aurait été établie sur le chiffre de revenu déclaré par lui » (Cons. d'Et., 22 décembre 1922, D. P. 23, 3, 15 ; 16 février 1923, Dup. 1923, p. 164 ; 27 mars 1925, Dup. 1925, p. 444). Mais, par contre, il appartient alors à l'intéressé de fournir toutes justifications propres à établir le chiffre exact de son revenu, c'est-à-dire de faire la preuve que sa déclaration était erronée (Cons. d'Et., arrêts précités, et 21 décembre 1923, req. n° 79.109). C'est pourquoi nous nous croyons autorisé à dire que la présomption d'exactitude de la déclaration

s'oppose au déclarant lui-même au même titre qu'à l'Administration.

SECTION II

LA DÉCLARATION DES TIERS

SOMMAIRE. — Définition. Intérêt, n° 319.

I. — *Textes législatifs qui exigent une déclaration des tiers*, n° 320 : Impôt sur les traitements et salaires ; traitements et salaires, n° 321 ; dispositions de la loi du 13 juillet 1925, n° 322 ; pensions et rentes viagères, n° 323 ; sanction, n° 324 ; administrations publiques n° 325. — Impôt sur les bénéfices de l'exploitation agricole, n° 326. — Impôts sur les bénéfices industriels et commerciaux et sur les bénéfices des professions non commerciales, n° 327 ; cas particuliers, n° 328 ; administrations publiques, n° 329. — Impôt général sur le revenu, n° 330.

II. — *Effets de la déclaration des tiers*, n° 331 : à l'égard du déclarant, n° 332 ; du redevable de l'impôt, n° 333 ; de l'Administration, n° 334.

319. — On comprend, sous le nom de *déclaration des tiers*, toute déclaration exigée, en vue de l'établissement d'un impôt, d'une personne qui n'est pas le sujet de cet impôt. Un tel procédé peut être choisi par le législateur soit lorsqu'il s'agit d'imposer des contribuables qui ne pourraient ou qui ne voudraient pas faire une déclaration, soit lorsqu'il veut donner à l'Administration un élément précis pour contrôler la déclaration obligatoirement faite par le contribuable. En règle générale, les personnes desquelles est exigée cette déclaration sont celles qui peuvent le mieux connaître le revenu taxable parce qu'elles l'ont elles-mêmes payé.

Dans les législations fiscales allemande, américaine et anglaise, le contrôle repose, en grande partie, sur la déclaration des tiers. En Allemagne, notamment, l'article 177 de la R. A. O. institue une obligation générale à la charge des tiers de fournir au « Finanzamt » tous renseignements qui présentent de l'importance pour la taxation.

En France, le législateur de 1917 avait eu recours à la déclaration des tiers seulement en ce qui concerne l'impôt

sur les traitements, salaires, pensions et rentes viagères, parce qu'il n'avait pas voulu demander une déclaration à tous les salariés, déclaration qui n'aurait d'ailleurs pu être vérifiée qu'en demandant des renseignements aux employeurs. La même idée l'avait inspiré en 1924, lorsqu'il avait exigé, des propriétaires, une déclaration de la consistance des exploitations agricoles. Mais, par la suite, il en vint à la conception de la déclaration des tiers moyen de contrôle, et c'est ainsi qu'il maintint, en 1925, la déclaration des propriétaires à côté de celle des exploitants agricoles et qu'il introduisit la déclaration des chefs d'entreprise dans la législation des impôts cédulaires sur les bénéfices commerciaux et non commerciaux.

Nous allons passer en revue, rapidement, les divers textes législatifs qui exigent une déclaration des tiers, puis nous étudierons les effets d'une telle déclaration.

I. — TEXTES LÉGISLATIFS QUI EXIGENT UNE DÉCLARATION DES TIERS. — **320.** — La déclaration par les tiers se rencontre surtout dans les textes relatifs à nos impôts cédulaires. On n'en trouve, en ce qui concerne l'impôt général, qu'un seul exemple, tout à fait exceptionnel.

321. — Impôt sur les traitements et salaires. — Aux termes de l'article 26 de la loi du 31 juillet 1917, « tous particuliers et toutes sociétés ou associations occupant des employés, commis, ouvriers ou auxiliaires, moyennant traitement, salaire ou rétribution, sont tenus de remettre, dans le courant du mois de janvier de chaque année, au contrôleur des Contributions directes un état indiquant :

« 1° Les noms et adresses des personnes qu'ils ont occupés au cours de l'année précédente ;

« 2° Le montant des traitements, salaires et rétributions payés à chacune d'elles pendant ladite année ;

« 3° La période à laquelle s'appliquent ces paiements lorsqu'elle est inférieure à une année ; mais supérieure à trente jours consécutifs.

« La disposition qui précède n'est toutefois applicable

qu'en ce qui concerne les personnes dont les traitements, salaires ou rétributions calculés conformément aux prescriptions de la présente loi et ramenés à l'année dépassent le minimum assujetti à l'impôt. »

Par application de ces dispositions, tous les employeurs doivent déclarer, dans le courant du mois de janvier de chaque année, le montant total des rémunérations, y compris toutes indemnités et gratifications, qu'ils ont payées pendant l'année précédente à leurs ouvriers, employés ou domestiques. Ils doivent, en outre, faire connaître l'adresse de ces derniers ; mais l'Administration ne peut pas exiger d'autres renseignements que ceux qu'ils possèdent. Ils ont donc à indiquer non l'adresse actuelle, mais celle qui leur a été donnée au moment où le redevable travaillait chez eux. De plus, l'Administration admet que la déclaration ne soit pas faite pour les ouvriers qui n'ont pas d'habitation en France (rép. min. à M. René Lefebvre, dép., n° 17.325, *J. O.*, 23 mai 1923).

D'autre part, il a été jugé que la disposition du paragraphe 3 de l'article précité doit être entendue en ce sens qu'elle ne dispense l'employeur de faire la déclaration exigée par la loi que pour les personnes employées temporairement dans l'entreprise, au nombre desquelles ne sont pas compris les administrateurs d'une société, qui, s'ils ne sont pas effectivement présents au conseil d'administration pendant trente jours consécutifs, sont nommés pour plusieurs années. De telle sorte que les jetons de présence alloués aux administrateurs doivent être déclarés par la société. (Cons. d'Et., 9 novembre 1921, Dup. 1922, p. 28.)

Enfin, l'Administration a précisé dans ses instructions que les avantages en nature attribués par l'employeur doivent faire l'objet d'une mention spéciale, sans toutefois que l'évaluation doive en être faite dans la déclaration (inst. 1918, art. 109). Il en est de même pour les rémunérations dont l'employeur ignore le quantum (pourboires, etc., etc.).

Bien que la loi précise que la déclaration doit être faite sous forme d'état, l'Administration admet que les

employeurs peuvent, après entente avec le service local des Contributions directes, inscrire sur des bulletins individuels les renseignements exigés.

Ces états ou bulletins doivent être adressés au contrôleur du lieu de chaque établissement, ou, en cas de pluralité d'établissements et après entente avec l'Administration, au contrôleur du siège de la direction de l'entreprise.

322. — Mais, sous le régime de 1917, la déclaration de l'employeur n'était obligatoire que lorsque le salaire ou la rémunération ramenée à l'année dépassait le minimum imposable. Il en résultait que les contribuables exerçant des fonctions auprès de plusieurs entreprises et ne touchant de chacune d'elles qu'un salaire inférieur au minimum pouvaient échapper à l'impôt. L'article 6 de la loi du 13 juillet 1925 a cherché à remédier à cette situation en prescrivant que la disposition que nous venons d'étudier « s'applique, quel que soit le montant de leurs rémunérations ramenées à l'année, aux personnes qui remplissent des fonctions susceptibles d'être exercées simultanément auprès de plusieurs entreprises, telles que les fonctions d'administrateur, membre ou secrétaire de comité ou conseil de direction, de gestion ou de surveillance, quelle qu'en soit la dénomination, commissaire des comptes, trésorier, etc., etc., *et même dans le cas où ces rémunérations sont passibles de la taxe d'enregistrement sur le revenu des valeurs mobilières* ».

Ce nouveau texte appelle deux remarques.

Tout d'abord, ainsi que le font observer MM. Allix et Lecerclé (116), il manque de précision. En effet, il peut être dans certains cas assez difficile pour l'employeur de savoir si une fonction donnée est susceptible d'être exercée simultanément auprès de plusieurs entreprises. Et l'imprécision de ce texte peut donner lieu à des divergences d'interprétation dont nous avons déjà un exemple. Tandis que les auteurs que nous citons se plaignent du caractère limitatif

(116) ALLIX et LECERCLÉ, *op. cit.*, t. II, p. 49.

de ce texte, qui leur paraît ne pas devoir s'appliquer « *aux emplois rémunérés par un salaire ou un traitement* », l'administration des Contributions directes considère que la déclaration devra être faite « *pour les rétributions versées à toutes personnes qui, bien que **travaillant** habituellement dans l'entreprise, ne lui consacrent pas tout leur temps* » (circ. du 29 août 1925, n° 1448, p. 69).

D'autre part, la disposition finale du texte précité de la loi de 1925 a pour effet d'introduire la déclaration par les tiers comme moyen de contrôle des déclarations faites par les intéressés en vue de l'établissement de l'impôt général sur le revenu, puisque les tantièmes alloués aux administrateurs des sociétés ne sont pas atteints par l'impôt sur les traitements, comme ayant déjà supporté l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières, conformément à l'article 79 de la même loi, et sont, en ce qui nous concerne, soumis uniquement à l'impôt général.

323. — Quant aux pensions et rentes viagères, l'article 27 de la loi du 31 juillet 1917 prescrit aux débirentiers de déclarer, dans les mêmes conditions que pour les traitements et salaires, les arrérages payés au cours de l'année précédente et les noms et adresses des titulaires de ces pensions ou rentes lorsqu'elles dépassent 1250 francs. L'Administration, se fondant sur ce texte, estime que la déclaration peut encore être exigée dans les mêmes conditions, bien que le minimum imposable ait été porté à 7000 francs (rép. min. à M. Macarez, dép., *J. O.*, 9 janvier 1924, Déb. parl., Ch., p. 6). Il semble cependant bien qu'il y a eu, à ce propos, oubli de la part du législateur de mettre le texte ancien en concordance avec les dispositions nouvelles.

324. — La sanction du défaut de déclaration est une amende de 100 francs prononcée par le conseil de préfecture sur la requête du directeur des Contributions directes, suivant la procédure applicable en matière de contraventions. Cette amende est due pour chaque omission ou

inexactitude relevée dans la déclaration (loi du 31 juillet 1917, art. 29, mod. par art. 7 loi du 31 décembre 1920).

L'Administration applique, en fait, très libéralement cette disposition.

La question a été posée de savoir si cette sanction constitue une pénalité fiscale ou une amende pénale. Il semble que l'on doive adopter la deuxième solution.

325. — Enfin, nous observerons que les différents textes législatifs ne visent pas les administrations publiques et que celles-ci transmettent au service des Contributions directes les renseignements nécessaires à l'imposition de leurs agents en vertu seulement des instructions ministérielles.

326. — Impôt sur les bénéfices de l'exploitation agricole.
— L'article 5 de la loi du 22 mars 1924 avait imposé aux propriétaires l'obligation de remettre au contrôleur, à chaque renouvellement de bail (bail à ferme ou colonat partiaire) ou à chaque modification dans la consistance des exploitations, une déclaration indiquant, pour chaque exploitation séparément, la contenance et le revenu cadastral de toutes les parcelles rattachées à cette exploitation, classées par nature de culture. Dans le cas de marchés de terre, le propriétaire devait indiquer en outre le nom de l'amodiatiaire. Cette déclaration devait être faite dans le délai prévu pour l'enregistrement des baux ; la sanction était l'établissement de l'impôt au nom du propriétaire.

Nous avons vu que l'article 3 de la loi du 13 juillet 1925 a imposé à l'exploitant lui-même la déclaration de la consistance cadastrale. Mais cet article maintient néanmoins la déclaration du propriétaire à chaque renouvellement de bail. Toutefois, elle est désormais limitée à l'indication de l'exploitation, des nom et prénoms du fermier ou du métayer entrant et de la date de son entrée. Elle doit être faite dans les trois mois qui suivent le renouvellement. La sanction est la même qu'auparavant.

Cette déclaration du propriétaire permet au contrôleur

de suivre les mouvements des assujettis à notre impôt et de s'assurer que les exploitants ont bien satisfait aux obligations qui leur incombent personnellement (*supra*, n° 299).

Enfin, nous avons fait remarquer déjà (*supra*, n° 299) que la déclaration par le bailleur de la proportion stipulée pour le partage des fruits en cas de colonat partiaire peut être considérée dans une certaine mesure comme faite par un tiers.

Ces diverses dispositions ne sont pas modifiées par les textes adoptés récemment par les Chambres.

327. — Impôts sur les bénéfices industriels et commerciaux et sur les bénéfices des professions non commerciales.

— C'est le même texte (loi du 13 juillet 1925, art. 6) qui a institué la déclaration des tiers en ce qui concerne les bénéfices relevant de ces deux cédules. Le législateur a voulu améliorer le contrôle des déclarations faites par *certain*s intermédiaires de commerce et par *tous* les redevables exerçant une profession non commerciale. Désormais, les *chefs d'entreprise* sont « tenus de faire connaître au contrôleur des Contributions directes..... le montant des commissions, courtages ou autres rémunérations qu'ils versent à l'occasion de l'exercice de leur profession à des courtiers, commissionnaires ou autres intermédiaires de commerce n'ayant pas la qualité de salariés (117), ainsi que le montant des honoraires, vacations ou autres rémunérations susceptibles d'entrer en compte pour l'établissement de l'impôt sur les bénéfices des professions non commerciales et dont le montant total brut, au cours de l'année, aura atteint pour une même personne la somme de 1.000 francs, quelles que soient d'ailleurs les localités où sont domiciliés le déclarant et le contribuable (118).

(117) La déclaration doit comprendre la totalité des sommes que les intéressés versent à l'occasion de l'exercice de leur profession aux courtiers, commissionnaires et intermédiaires de commerce, même si ceux-ci doivent assumer certains frais de transport ou de magasinage (rép. min. à M. Duquaire, sénateur, n° 7127, *J. O.*, 29 janvier 1926, *Déb. parl.*, Sén., p. 74).

(118) Cette déclaration n'est exigible que pour les rétributions payées

Il résulte de ce texte que seuls les chefs d'entreprise ont à souscrire la déclaration des *rémunérations* qu'ils ont payées pendant l'année précédente, d'une part, à des courtiers, commissionnaires et intermédiaires de commerce n'ayant pas la qualité de salariés, d'autre part, à des contribuables susceptibles d'être cotisés à la cédule des bénéfices des professions non commerciales. En outre, cette obligation concerne seulement les sommes versées à *l'occasion de l'exercice de leur profession*. Il en résulte notamment qu'un industriel doit déclarer les honoraires versés au médecin qui visite ses ouvriers, mais non pas ceux qu'il a pu payer pour des soins personnels. De même, un éditeur doit faire connaître les sommes qu'il a versées à un graveur pour l'illustration d'un ouvrage, mais il n'aurait aucune déclaration à faire s'il avait commandé à cet artiste des gravures destinées à son intérieur. Il est à remarquer d'ailleurs que le texte, qui est limitatif en ce qui concerne les contribuables relevant de la cédule commerciale, est tout à fait général à l'égard des assujettis à l'impôt sur les bénéfices des professions non commerciales.

328. — Des difficultés peuvent se présenter en ce qui concerne le caractère de certaines rémunérations payées par les chefs d'entreprise ; nous indiquons, à titre documentaire, les solutions adoptées par l'Administration dans quelques cas particuliers.

1° Pour l'impôt sur les **bénéfices industriels et commerciaux**, *ne donnent pas lieu à déclaration* :

Les remises de courtages payées par les agents de change aux établissements de crédit, aux agents de change d'une autre place, aux banques et aux maisons de coulisse ;

Les courtages ou commissions payés par les agents de change aux maisons de coulisse, charges d'agents de change d'une autre place et banquiers pour opérations à

à des contribuables domiciliés en France (même réponse). D'une manière générale, elle doit être faite dans les mêmes conditions que pour les traitements et salaires (voir *supra*, n° 321).

exécuter sur d'autres marchés, ou en coulisse et en banque ;

Les sommes payées par les banquiers aux agents de change, coulissiers et changeurs ;

Les courtages payés aux agents de change par les compagnie d'assurances.

Au contraire, *doivent être déclarées* :

Les remises de courtage payées par les agents de change à des remisiers, que ceux-ci fassent ou non partie du personnel de la charge et y soient ou non appointés ;

Les sommes versées par les banquiers aux courtiers de change, aux remisiers et autres intermédiaires de commerce (119).

2° Pour l'impôt sur les **bénéfices des professions non commerciales**, *doivent être intégralement déclarés* :

Les honoraires versés aux avocats, architectes, médecins, experts, ingénieurs n'ayant pas la qualité de salariés et conseils n'ayant pas la qualité d'agents d'affaires ;

Les sommes versées aux notaires, bien que l'Administration ait à sa disposition d'autres moyens de les connaître ;

Les sommes payées aux huissiers, notamment par les banques, d'une part, pour les protêts, d'autre part, pour les recouvrements effectués par leur ministère, moyennant une rémunération variable suivant le montant des effets ;

Les sommes payées aux avoués et aux agréés ; mais il est admis que, lorsqu'elles comprennent à la fois des honoraires et des débours, le déclarant n'a pas à faire la ventilation et peut se borner à signaler cette particularité.

329. — Enfin nous ferons remarquer que le texte de l'article 6 de la loi du 13 juillet 1926 ne vise pas non plus les administrations publiques, mais que celles-ci ont reçu

(119) En outre, l'Administration admet que l'on doit considérer comme intermédiaires de commerce au sens de l'article 6, les *agents d'affaires* même lorsqu'ils sont soumis à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux et à l'impôt sur le chiffre d'affaires.

des instructions les invitant à s'y conformer dans les mêmes conditions que les entreprises privées.

Les textes adoptés en 1926 ne modifient en rien les dispositions que nous venons d'étudier.

330. — Impôt général sur le revenu. — En ce qui concerne l'impôt général sur le revenu, outre la déclaration des tantièmes que nous avons déjà signalée, on doit citer la déclaration des coupons encaissés qui doit être faite par le dépositaire des titres, au cas où le propriétaire de ceux-ci ne lui a pas présenté son carnet de coupons (*infra*, n^{os} 470 et s.) (120):

II. — EFFETS DE LA DÉCLARATION DES TIERS. — **331.** — Nous allons maintenant rechercher quels sont les effets de la déclaration à l'égard du déclarant lui-même, à l'égard du redevable de l'impôt et à l'égard de l'Administration.

332. — A) *A l'égard du déclarant.* — On doit admettre que la déclaration régulièrement faite est exacte. L'Administration, pour faire jouer la sanction prévue par l'article 29 de la loi du 31 juillet 1917, doit, évidemment, faire la preuve devant le conseil de préfecture des inexactitudes qu'elle invoque. Nous verrons plus loin comment elle peut rechercher et administrer cette preuve (*infra*, n^o 422).

333. — B) *A l'égard du redevable de l'impôt.* — Le Conseil d'Etat a jugé à diverses reprises que le contribuable taxé à l'impôt sur les salaires d'après le chiffre ressortant de la déclaration de son employeur doit, pour obtenir la réduction ou la décharge de sa cotisation, faire la preuve de l'inexactitude de cette déclaration. (Cons. d'Et., 12 janvier 1923, Dup. 1923, p. 200 ; 28 novembre 1924, Dup. 1925, p. 305 ; 6 février 1925, Dup. 1925, p. 453 et 15 décembre 1925, Dup. 1926, p. 108.)

(120) On peut encore assimiler, dans une certaine mesure, à une déclaration souscrite par un tiers, l'obligation imposée au loueur d'un bureau meublé de verser au Trésor à la fin de chaque mois, pour le compte de son locataire, une somme égale à 25 % du prix de location (loi du 29 avril 1926, art. 6).

Cette solution semble devoir être étendue aux nouveaux cas de déclaration prévus par la loi du 13 juillet 1925.

334. — C) *A l'égard de l'Administration.* — La déclaration faite par l'employeur ou par le chef d'entreprise ne lie pas l'Administration. Celle-ci peut toujours établir l'imposition sur des chiffres différents de ceux qui ont été déclarés. Mais, en cas de réclamation formulée par le contribuable après la publication du rôle, sa situation est différente suivant qu'il s'agit de l'impôt sur les salaires ou des deux autres cédules (bénéfices commerciaux et non commerciaux).

Pour les traitements, salaires, pensions et rentes viagères, l'impôt est assis par voie de *taxation administrative* et la déclaration de l'employeur remplace, en quelque sorte, la déclaration du contribuable. Il en résulte, à notre avis, que l'Administration, si elle a écarté la déclaration, doit faire la preuve du chiffre retenu par elle pour le calcul de l'impôt.

Par contre, pour les autres cédules, l'impôt est, en règle générale, établi sur déclaration du contribuable, et la déclaration du tiers n'est plus alors qu'un simple moyen de contrôle. L'emploi de ce moyen de contrôle ne nous paraît pas de nature à modifier la règle de la preuve applicable au cas particulier.

CHAPITRE II

ORGANISATION GÉNÉRALE DE LA PROCÉDURE DU CONTROLE

335. — Lorsque le contrôleur est en possession des déclarations, il procède à leur vérification. En règle générale, la procédure de la vérification comporte deux phases. Tout d'abord, le contrôleur rapproche la déclaration des renseignements qu'ils possède déjà ou qu'il peut se procurer sans avoir recours au contribuable intéressé. Si ces premières constatations font apparaître d'une façon suffisante l'exactitude de la déclaration, les bases d'imposition sont immédiatement arrêtées. Si, au contraire, la déclaration reste obscure sur certains points ou si la teneur en paraît contestable, le contribuable est mis en cause et la procédure se poursuit sous la forme contradictoire.

Nous allons étudier successivement les moyens de contrôle qui n'impliquent pas la mise en cause du contribuable et ceux qui nécessitent cette mise en cause.

SECTION I

MOYENS DE CONTROLE N'IMPLIQUANT PAS LA MISE EN CAUSE DU CONTRIBUABLE

SOMMAIRE. — Les divers éléments de la vérification unilatérale des déclarations, n° 336.

I. — *Utilisation des documents de service.* — Énumération, n° 337. Documents tenus pour l'assiette des anciens impôts directs, n° 338. — Renseignements extraits des dossiers individuels, n° 339 ; recoupements, n° 340. — Relevés transmis par le service des Postes, n° 341.

II. — *Renseignements recueillis auprès des administrations publiques. Droit de communication,* n° 342. — Dispositions législatives, n° 343 ; leur caractère général, n° 344. — Renseignements fournis par la régie de l'Enregistrement, n° 345. — De la possibilité de combiner les droits de communication et les pouvoirs d'investigation des deux régies, n° 346.

III. — *Communications de l'autorité judiciaire et consultation des documents produits en justice.* — L'article 31, deuxième alinéa, de la loi du 31 juillet 1920, n° 347. — L'article 6 de la loi du 4 avril 1926, n° 348 ; commentaire, n° 349 ; critiques, n° 350.

IV. — *Recherches dans les documents détenus par d'autres contribuables.* — Recoupements, n° 351. — Les divers textes législatifs et leur interprétation, n° 352. — L'article 32 de la loi du 31 juillet 1920, n° 353 : commentaire des travaux préparatoires, n° 354 ; première interprétation administrative, n° 355 ; la thèse restrictive, n° 356 ; jurisprudence de la Cour de cassation, critiques, n° 357 ; la pratique administrative actuelle, n° 358 ; appréciation, n° 359 ; répercussions de la loi du 4 avril 1926 sur l'utilisation de l'article 32, n° 360.

336. — La vérification préparatoire est faite par rapprochement des déclarations reçues avec les divers renseignements que le contrôleur peut extraire des documents de service en sa possession, demander aux diverses administrations publiques et services d'intérêt général, recevoir de l'autorité judiciaire ou relever dans les pièces produites par les parties au cours des instances en justice, enfin, recueillir au vu de certains documents détenus par des contribuables autres que celui dont il s'agit d'établir l'imposition.

Ce travail permet, d'une part, de découvrir les rede-

vables qui n'ont pas souscrit de déclaration ; d'autre part, de se faire une idée de l'exactitude des déclarations souscrites.

Les moyens de contrôle utilisés au cours de cette phase unilatérale de la procédure vont être étudiés successivement. Nous faisons observer dès maintenant que la mise en œuvre des trois derniers cités constitue l'exercice du *droit de communication* reconnu à l'administration des Contributions directes.

I. — UTILISATION DES DOCUMENTS DE SERVICE. — 337. —

Le contrôleur a à sa disposition les documents tenus pour l'assiette des anciens impôts et des taxes assimilées, les dossiers individuels, qui renferment, pour tous les contribuables, les renseignements relatifs aux divers impôts sur les revenus, enfin les états de changements d'adresse qui lui sont envoyés par le service des Postes.

338. — A) *Documents tenus pour l'assiette des anciens impôts directs.* — Après l'étude détaillée que nous avons faite du contrôle dans nos anciens impôts, il nous est facile de comprendre tout l'intérêt que présentent, pour la vérification des déclarations de revenu, les renseignements recueillis par le contrôleur au cours de ses tournées annuelles, qu'il s'agisse de la recherche des redevables ou de la détermination des bases d'imposition.

Lorsque le contrôleur entreprend les travaux d'assiette des impôts sur le revenu, lorsqu'il fait — comme on dit en terme de métier — une *émission*, il procède à un rapprochement minutieux des déclarations avec les états-matrices de la contribution personnelle-mobilière ou, dans les villes recensées, avec les bulletins ou calepins de recensement. Il s'assure ainsi que tous les contribuables qui, d'après l'importance de leur logement ou leur profession, paraissent susceptibles d'être cotisés à l'impôt général ou à un impôt cédulaire, ont bien souscrit une déclaration et il peut, le cas échéant, leur rappeler officiellement cette obligation.

Au point de vue de la détermination des revenus impossibles, il trouve dans ces documents l'indication de tous éléments qui permettent de faire une évaluation des *dépenses ostensibles* de l'intéressé (loyer, nombre des chevaux et voitures, des chiens, des gardes-chasse et, dans certaines villes, des pianos et des domestiques). Les matrices cadastrales et les mutations foncières le renseignent sur l'importance des propriétés possédées ou acquises par les assujettis.

D'ailleurs, il ne limite pas ses recherches aux contribuables soumis aux impôts sur le revenu dans sa propre division ; il relève et transmet à ses collègues intéressés tous les renseignements susceptibles d'être utilisés par eux. En revanche, il dispose des renseignements qui lui sont communiqués, notamment en ce qui concerne les redevables qui ont plusieurs résidences ou possèdent en plusieurs endroits des propriétés foncières ou des établissements.

De même, s'il s'agit de l'assiette de l'impôt cédulaire sur les bénéfices, il trouve dans ses bulletins de patente des indications sur la nature de la profession, l'importance des locaux professionnels et de l'outillage, le nombre des ouvriers et même parfois sur les quantités fabriquées ou vendues, et il peut en déduire approximativement la productivité normale et le bénéfice annuel moyen.

339. — B) *Renseignements extraits des dossiers individuels.* — Le premier travail que fait le contrôleur lorsqu'il reçoit une déclaration, c'est de la comparer avec celles des années précédentes et de rechercher les variations qui se sont produites dans les différents postes. En outre, il la rapproche, le cas échéant, des déclarations concernant le déclarant, souscrites par des tiers.

340. — Mais il ne se borne pas à utiliser les renseignements contenus dans le dossier du contribuable dont il s'occupe, il peut être amené, dans certains cas, à rechercher des indications utiles dans les déclarations souscrites

par d'autres assujettis. Par exemple, A... déclare avoir payé à B... des intérêts s'élevant à 10.000 francs. Si A... et B... habitent dans la même division, le contrôleur rapprochera leurs deux déclarations et verra si elles concordent et si B... a bien fait figurer à son actif les 10.000 francs que A... a inscrit à son passif. Si B... habite dans une autre division, le contrôleur se mettra en rapport avec son collègue, afin que soit faite la même confrontation. Cette méthode de rapprochements constitue un moyen de contrôle excellent, car les deux contribuables ont, en l'espèce, des intérêts opposés. Pourrait-elle, le cas échéant, suffire à étayer une rectification de la déclaration ? Nous pensons qu'il faut répondre par l'affirmative. En effet, le seul argument contraire que l'on pourrait donner, c'est que le contrôleur, en rectifiant la déclaration de B... d'après les énonciations de celle de A..., s'obligerait à faire connaître à celui-là les motifs sur lesquels il se fonde et, par conséquent, à lui donner connaissance d'une partie de la déclaration de A..., ce qui serait contraire à l'obligation du *secret professionnel*. Nous croyons qu'il n'y a pas, dans ce cas, violation du secret professionnel, puisque les seuls renseignements communiqués concernent une affaire commune aux deux contribuables en cause et qu'ils connaissent, par conséquent, déjà l'un et autre. Il en serait autrement au seul cas où la déduction indiquée ne correspondrait à aucune réalité et n'aurait été faite qu'en vue de frauder le fisc, mais alors, à notre avis, le secret professionnel ne doit pas profiter au fraudeur.

La situation serait différente si le contrôleur raisonnait seulement par analogie. Si, par exemple, il disait : « Voilà deux contribuables, A... et B..., qui sont exactement dans la même situation apparente ; A... déclare 10.000 francs et B... en déclare 20.000 ; je vais rehausser de 10.000 francs la déclaration de A..., qui me paraît insuffisante. » Il peut bien faire ce raisonnement pour apprécier l'exactitude de la déclaration et voir s'il doit procéder à une vérification approfondie ; mais il ne pourrait, par ce seul motif, justifier une taxation d'office et, en outre, il violerait le secret

professionnel en s'obligeant à communiquer à A... l'ensemble de la déclaration de B...

Nous concluons donc que le rapprochement des déclarations souscrites par des contribuables différents est *dans tous les cas* un *moyen de contrôle* licite, mais qu'il ne peut, à lui seul, donner lieu à une *rectification* de déclaration qu'*au cas particulier* où une discordance a été relevée touchant une énonciation *spéciale, relative à un rapport de droit existant ou ayant existé entre les deux contribuables considérés*.

341. — C) *Relevés transmis par le service des Postes.* — Aux termes de l'article 11 de la loi du 31 décembre 1921, l'administration des Postes communique au service des Contributions directes les changements de domicile dont elle a connaissance. Les relevés de changements d'adresses sont, en règle générale, communiqués d'abord aux percepteurs ; ils sont ensuite renvoyés aux contrôleurs, qui doivent les utiliser pour mettre à jour la liste des imposables et assurer la transmission régulière des dossiers individuels.

Ces relevés complètent les renseignements recueillis par le contrôleur lui-même, au cours de ses tournées et recensements, sur les modifications survenues dans les locations.

II. — RENSEIGNEMENTS RECUEILLIS AUPRÈS DES ADMINISTRATIONS PUBLIQUES. DROIT DE COMMUNICATION. — **342.** — Dans les dossiers individuels d'impôts sur le revenu, il n'y a pas seulement des renseignements extraits des documents de service de l'administration des Contributions directes. On y trouve aussi divers extraits des documents tenus par les autres administrations publiques et par les services d'intérêt général, à l'égard desquels les agents chargés de l'assiette des impôts sur les revenus peuvent exercer le *droit de communication*.

343. — L'article 17 primitif de la loi du 15 juillet 1914 prescrivait : « Le contrôleur vérifie les déclarations uni-

quement à l'aide des éléments certains dont il dispose en vertu de ses fonctions, tels que les données servant à l'établissement des rôles des contributions directes et des taxes assimilées, *ainsi que de ceux qui, recueillis par tous les services publics en vertu des lois existantes, doivent sans exception lui être communiqués.* » Ce texte instituait le droit de communication en matière d'impôt général sur le revenu. A la suite des modifications qui lui ont été apportées par l'article 5 de la loi du 30 décembre 1916, le passage relatif aux administrations publiques a disparu, mais l'intention évidente du législateur ayant été de renforcer le contrôle, on pouvait admettre que le droit de communication à l'égard des services publics restait acquis.

Quoi qu'il en soit, l'article 55 de la loi du 31 juillet 1917 est venu préciser : *« Pour l'établissement des divers impôts portant sur les revenus, l'administration des Contributions directes a le droit d'obtenir de tous les services publics communication des renseignements recueillis par ceux-ci en vertu des lois existantes. »*

Enfin l'article 31 de la loi du 31 juillet 1920, par son premier paragraphe, a précisé et étendu le droit de communication. *« En aucun cas, les administrations de l'Etat, des départements et des communes, ainsi que les entreprises concédées ou contrôlées par l'Etat, les départements et les communes, ne pourront opposer le secret professionnel aux agents de l'administration des Finances ayant au moins le grade de contrôleur ou d'inspecteur adjoint qui, pour établir les impôts institués par les lois existantes, leur demanderont communication des documents de service qu'elles détiennent. »*

344. — De ces dispositions absolument générales, il résulte que le contrôleur des Contributions directes peut demander à toutes les administrations publiques et à tous les services concédés ou contrôlés de lui communiquer leurs documents, afin qu'il puisse y relever tous renseignements susceptibles d'être utilisés par lui, notamment pour le contrôle des déclarations de revenu ou de bénéfice. Nous

n'indiquerons pas quels sont, pour chaque service, les documents à consulter et les indications à en extraire. La plupart des explications que nous avons données à propos de la contribution des patentes (*supra*, n^{os} 219 et suiv.) trouveraient encore leur place ici, et nous renvoyons, pour le surplus, à la notice très complète établie par la Direction générale des Contributions directes et annexée à sa circulaire n^o 1364, du 4 octobre 1921. Nous indiquerons seulement que ce droit comporte, pour les agents, la faculté de *prendre connaissance eux-mêmes*, aux heures d'ouverture des bureaux, de tous documents de service, et d'en *prendre copie* ou d'en *lever extrait* si cela leur paraît utile.

Nous signalerons aussi que des difficultés s'étaient élevées tout d'abord entre les régies financières et le sous-secrétariat des Postes et Télégraphes. Par une décision du 5 avril 1921, le sous-secrétaire d'Etat avait prescrit que les documents ne devraient pas être mis entre les mains des agents des Finances et que les renseignements demandés ne seraient fournis que sur réquisition écrite et précise, sous forme de relevés établis par les agents des Postes en travaux supplémentaires rétribués par les fonctionnaires qui auraient requis la communication. Cette réglementation, évidemment contraire à l'esprit de la loi, a été modifiée par une note du 8 juin 1922. La consultation des documents peut avoir lieu *sur place*, au bureau, en dehors de la vue du public ; les agents peuvent prendre copie, mais les objets de correspondance et les télégrammes ne doivent, en aucun cas, être communiqués (circ. du 4 août 1922, n^o 1389).

345. — *Renseignements fournis à l'administration des Contributions directes par la régie de l'Enregistrement.* — La meilleure base du contrôle en matière d'impôt général sur le revenu est constituée, actuellement, par les renseignements relevés dans les registres de formalité tenus par la régie de l'Enregistrement et par les extraits des déclarations de succession qu'elle conserve.

Les registres de formalité permettent de connaître les

conventions conclues par acte sous seing privé enregistré ou par acte authentique. Qu'elles décèlent une dépense (acquisition d'un immeuble, d'un fonds de commerce), ou une recette en argent, ou le passage d'un capital d'un patrimoine dans un autre (donation, constitution de dot), ou qu'elles fassent connaître une capitalisation de revenus (vente d'un fonds de commerce, en ce qui concerne certaines professions), ces conventions constituent des éléments précieux pour la vérification des déclarations souscrites par les parties.

Quant à la déclaration de succession, elle indique la composition de la fortune du *de cuius* et permet de contrôler ses déclarations ; d'autre part, elle constate l'entrée d'un capital dans le patrimoine des héritiers ou des légataires. Nous verrons que, jusqu'à maintenant, c'est grâce aux présomptions tirées de ces conventions et déclarations qu'on a pu faire fonctionner, malgré tout, un certain contrôle des revenus des capitaux mobiliers.

346. — Nous arrivons maintenant à une question qui nous paraît dominer tout le problème du contrôle et que nous formulons ainsi : **les textes que nous avons cités autorisent-ils une combinaison du droit de communication reconnu aux agents des Contributions directes avec les droits de communication et d'investigation appartenant à l'administration de l'Enregistrement ?**

L'intérêt de la solution au point de vue du contrôle des impôts sur le revenu et surtout de l'impôt général est considérable. En effet, l'administration de l'Enregistrement possède des pouvoirs étendus pour le contrôle des divers impôts et taxes dont la perception lui est confiée (121). Elle tient notamment de divers textes le droit de se faire communiquer les *livres, registres, titres, pièces de recettes, de dépenses et de comptabilité* de certains assujettis. Ce

(121) Voir DUBLINEAU, *Traité théorique et pratique de l'enregistrement*, pp. 960 à 968 ; — ALLIX et LECERCLÉ, *op. cit.*, pp. 312 à 314 ; — ROSIER, *Le Droit de communication en matière fiscale*, Rec. quest. fisc., 1925, pp. 127 et suiv.

droit de communication a été institué par l'article 16 de la loi du 5 juin 1850, puis étendu successivement par le décret du 17 juillet 1857 (art. 9), la loi du 23 août 1871 (art. 22) et la loi du 21 juin 1875 (art. 7) et enfin, tout récemment, par l'article 32 de la loi du 4 avril 1926.

Il avait tout d'abord pour objet exclusif d'assurer le recouvrement du droit de timbre, notamment sur les actions et obligations des sociétés. Mais la loi du 26 avril 1893 a spécifié qu'il pouvait être utilisé pour la perception de l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières. Il s'applique à toutes les collectivités qui ont émis des actions ou obligations. Il peut s'exercer dans les succursales françaises des sociétés étrangères et il a été récemment étendu aux sociétés à responsabilité limitée par l'article 44 de la loi du 7 mars 1925, aux sociétés civiles par l'article 64 de la loi du 13 juillet 1925 et à toutes personnes et tous établissements exerçant le commerce de banque par l'article 32 de la loi du 4 avril 1926.

Les dispositions des lois de 1871 et 1875 sont tout à fait générales et la jurisprudence a interprété très largement les textes en ce qui concerne les documents communicables (122). C'est ainsi qu'il a été jugé, notamment, que les agents de l'Enregistrement peuvent exiger la communication, de la part d'une société de crédit, du registre des dépôts de titres, du livre des bons à échéance et des comptes courants de chèques (Cass. 7 janvier 1878, S. 1878, 1, 134, et Cass., req., 21 mars 1906, D. P. 1906, 1, 465) ; qu'ils peuvent se faire communiquer certains documents d'ordre intérieur, tels que les pouvoirs donnés par les actionnaires à l'effet de se faire représenter à une assemblée générale (Cass., req., 18 mars 1889, S. 1890, 1, 132), les feuilles de présence aux assemblées générales (Cass., civ., 29 décembre 1879, S. 1880, 1, 226) et le registre des délibérations du conseil d'administration (Cass., civ.,

(122) Voir WAHL, *Traité du régime fiscal des Sociétés et des Valeurs mobilières* ; — SERRES, *Le Droit de communication*, thèse de Paris, 1912 ; — SINDOU, *Le Compte courant et les Impôts sur le revenu*, thèse de Paris, 1925, pp. 166 et suiv.

28 mai 1898, S. 1898, 1, 465) ; enfin, que les assujettis n'ont pas à se faire juges du but poursuivi par le vérificateur et de l'utilité des communications requises (Cass., req., 14 janvier 1902) et que les énonciations des documents communiqués peuvent être utilisées pour assurer le recouvrement des droits dus par un autre contribuable (Cass., 4 juillet 1901, S. 1902, 1, 582) (123). Enfin, le droit de communication comporte la faculté de prendre copie des documents représentés (loi du 22 frimaire an VII, art. 54, et décret du 17 juillet 1857, art. 9).

Il en résulte que, dans l'exercice de ce droit de communication, les fonctionnaires de l'Enregistrement pourront relever *occasionnellement* des renseignements susceptibles d'être utilisés pour la détermination des bases de l'impôt général sur le revenu ou des impôts cédulaires.

Les agents des Contributions directes, usant du droit qu'ils tiennent de l'article 55 de la loi de 1917 et de l'article 31 de la loi du 31 juillet 1920, pourront-ils demander à leurs collègues de l'Enregistrement de leur communiquer des renseignements de cette espèce ? Les premiers commentateurs de la loi de 1917, MM. Sauvage (124) et Bocquet (125) ont répondu par l'affirmative. Par contre, après avoir reconnu que cette théorie n'est pas insoutenable, MM. Allix et Lecerclé (126) indiquent qu'elle leur paraît néanmoins excessive, et ajoutent qu'il y aurait bien, dans ce cas, exercice régulier de la disposition de l'article 55, mais que les fonctionnaires de l'Enregistrement commettraient « une sorte de détournement de pouvoir, en sortant des limites régulières de leur droit d'investigation ». La même opinion avait été exprimée à la tribune de la Cham-

(123) L'article 32 de la loi du 4 avril 1926, qui étend le droit de communication à toutes les banques, dispose d'ailleurs expressément qu'il peut être exercé en vue du contrôle du paiement des impôts dus tant par les assujettis que par des tiers.

(124) SAUVAGE, *Les Impôts sur les revenus et les moyens de contrôle du fisc*, n^{os} 61 et suiv.

(125) BOCQUET, *L'Impôt sur le revenu cédulaire et général*, pp. 296 et suiv.

(126) ALLIX et LECERCLÉ, *op. cit.*, pp. 315 et suiv.

bre le 23 février 1923 (127) par M. de Lasteyrie, ministre des Finances, et elle a prévalu, en fait, puisque les agents des Contributions directes ne se sont pas cru autorisés, jusqu'à maintenant, à utiliser les découvertes faites par leurs collègues de l'Enregistrement dans l'exercice du droit de communication.

Cette attitude peut se justifier par des raisons de fait tirées des circonstances, mais nous ne croyons pas qu'elle soit juridiquement fondée. En effet, si les travaux préparatoires qui ont abouti au vote de l'article 55 de la loi de 1917 ne nous fournissent aucun élément d'interprétation (128), nous trouvons, par contre, dans le rapport de M. Charles Dumont sur le projet de budget de 1920, l'affirmation répétée de la « *nécessité urgente de réaliser la collaboration étroite de toutes les branches du pouvoir exécutif, en vue d'amener tous les citoyens à contribuer pour leur part aux charges fiscales* » et l'observation qu'il paraît difficile d'admettre « *que l'Etat puisse en quelque sorte s'opposer à lui-même le secret professionnel, alors surtout que les intérêts du Trésor sont en jeu* » (J.-O., 1920, Doc. parl., Ch., annexe 828, p. 1368). Si donc le législateur a voulu organiser la *collaboration étroite* des diverses administrations, il nous paraît logique d'admettre qu'en particulier l'administration des Contributions directes peut obtenir de la régie de l'Enregistrement la communication de toutes les pièces et documents de service que celle-ci détient et que, par suite, si dans l'exercice de leur droit de communication les fonctionnaires de l'Enregistrement ont été amenés à consigner dans leurs notes ou dans leurs rapports des renseignements susceptibles d'être utilisés pour l'assiette de l'impôt général, les contrôleurs des Contributions

(127) J. O., 24 février 1923, déb. parl., Ch., p. 817.

(128) M. J.-L. Dumesnil, dans son rapport, se borne à indiquer que l'article 57 du projet (devenu l'article 55 dont nous parlons) « *ne comporté pas d'observations spéciales* » (J. O., 1917, Doc. parl., Ch., annexe n° 3044, p. 488). M. Bœquet fait observer que le silence qui a été gardé sur cette question au cours des débats « *ne s'explique que par la crainte d'effrayer les contribuables en leur faisant connaître l'étendue du droit de recherche de l'Administration* ». (BOCQUET, op. cit., p. 298, note 2.)

directes peuvent les relever et en faire usage. A notre sens, il ne pourrait y avoir détournement de pouvoir de la part des agents de l'Enregistrement que s'ils usaient des droits que leur confèrent les lois de 1871 et 1875, uniquement ou principalement en vue de rechercher les éléments d'une taxation à l'impôt général (129) ; mais, dès l'instant que leur vérification a pour objet principal le recouvrement du droit de timbre ou de l'impôt sur le revenu des valeurs et capitaux mobiliers, il ne leur est pas interdit de communiquer à leurs collègues de l'autre régie les renseignements qu'ils ont régulièrement relevés, quelle qu'en puisse être la portée.

Et d'ailleurs, ne pourrait-on pas dire que le droit de communication des lois de 1871 et 1875 a été en quelque sorte effacé par celui, beaucoup plus général, qui résulte des dispositions de l'article 32 de la loi du 31 juillet 1920 (130), et que celui-ci, n'étant plus limité quant aux impôts pour lesquels il s'exerce, les agents de l'Enregistrement ayant au moins le grade d'inspecteur adjoint pourront orienter leurs vérifications dans le sens de la recherche de toutes les fraudes, y compris celles pratiquées à l'égard de l'impôt général sur le revenu, et communiquer librement leurs découvertes aux fonctionnaires chargés de l'établissement de cet impôt ? (*Infra*, 353 et suiv.)

A notre avis, rien dans les textes ne s'oppose à une combinaison des droits de communication dévolus aux deux régies. Nous voyons même dans cette combinaison un moyen d'exercer enfin un contrôle effectif sur les revenus de la richesse mobilière, sans avoir à créer de nouveaux

(129) Et encore, on pourrait faire observer que l'article 32 de la loi du 4 avril 1926, qui étend le droit de communication à toutes personnes et à tous établissements qui exercent le commerce de banque, précise que ce droit pourra être exercé « en vue du contrôle du paiement des impôts dus tant par ces derniers que *par des tiers* ». Tous les clients de la banque sont évidemment compris au nombre des *tiers*, et il ne semble pas qu'ils puissent être soustraits aux effets du contrôle, même au cas où ils sont redevables seulement de l'impôt général sur le revenu.

(130) BOUVIER, « Le Droit de communication d'après la nouvelle législation » (*Journ. des Sociétés*, n° 2982).

procédés de contrôle plus ou moins efficaces et qui, annoncés à grand fracas tant par leurs partisans que par leurs adversaires, effraient toujours la masse des contribuables et les incitent à l'évasion. Nous reconnaissons d'ailleurs — et nous aurons à y insister — que, dans les circonstances actuelles, toute tentative de renforcement du contrôle, telle que celle que nous indiquons, se heurtera à de très graves difficultés.

III. — COMMUNICATIONS DE L'AUTORITÉ JUDICIAIRE ET CONSULTATION DES DOCUMENTS PRODUITS EN JUSTICE. — 347.

— Il n'a pas paru possible d'assujettir l'autorité judiciaire au droit de communication dans les mêmes conditions que les divers services dépendant du pouvoir exécutif. Dans le projet de budget pour l'exercice 1920, le gouvernement avait proposé de permettre aux agents des services financiers, en cas d'information ouverte par l'autorité judiciaire, de relever dans les dossiers de procédure toutes indications utiles pour l'établissement des impôts. Mais la commission des Finances de la Chambre a estimé cette disposition contraire à la « règle tutélaire du secret de l'instruction » (131) et a substitué au texte du gouvernement celui qui est devenu le deuxième paragraphe de l'article 31 de la loi du 31 juillet 1920 : « *Dans le cas d'information ouverte par l'autorité judiciaire, celle-ci devra donner connaissance à l'administration des Finances de toute indication qu'elle pourrait recueillir au cours de la procédure et de nature à faire présumer une fraude commise en matière fiscale, ou une manœuvre quelconque ayant eu pour objet ou ayant eu pour résultat de frauder ou de compromettre un impôt.* » Avec ce texte, il ne pouvait y avoir communication que dans le cas d'une *information ouverte par l'autorité judiciaire*, c'est-à-dire uniquement en matière pénale et seulement lorsque cette information avait permis de découvrir une *manœuvre* ayant pour objet

(131) Rapport Charles Dumont, *J. O.*, 1920, Doc. parl., Ch., annexe n° 828, p. 1368.

de frauder le fisc. L'initiative de la communication appartenait au parquet ; néanmoins, l'administration des Contributions directes avait prescrit à ses chefs de service de ne pas hésiter à provoquer eux-mêmes cette communication, lorsqu'ils auraient connaissance d'instances à l'occasion desquelles l'autorité judiciaire aurait été à même de recueillir des renseignements intéressants pour l'établissement de l'impôt (circ. du 14 février 1921, n° 1353). En fait, les communications de cette espèce étaient peu fréquentes.

348. — L'article 6 de la loi du 4 avril 1926 étend considérablement les anciennes dispositions. En règle générale, l'autorité judiciaire reste soustraite au droit de communication tel qu'il existe à l'égard des administrations publiques, mais le nombre des cas où elle peut ou doit communiquer ses dossiers est augmenté. En outre, il est organisé une communication des dossiers, après jugement, en faveur des agents des Contributions directes et de l'Enregistrement, et des mesures spéciales sont prévues pour qu'ils puissent avoir connaissance de tous les litiges tranchés autrement que par une décision judiciaire.

Les dispositions nouvelles peuvent être analysées comme suit :

1° Possibilité pour le *ministère public* de communiquer aux administrations de l'Enregistrement et des Contributions directes tous les dossiers sur lesquels il est appelé à faire connaître ses conclusions, c'est-à-dire tous ceux qui sont relatifs à des *affaires criminelles* et ceux qui concernent *certaines affaires civiles* ;

2° Extension des communications prévues par le deuxième paragraphe de l'article 31 précité aux *instances civiles ou commerciales* et aux informations criminelles ou correctionnelles *terminées par un non-lieu* ;

3° *Dépôt obligatoire*, au greffe, des pièces du dossier, durant la quinzaine qui suit le prononcé de toute décision rendue par les *juridictions civile, administrative, consulaire, prud'homale et militaire* ; possibilité pour les deux

régies d'en *prendre communication* (le délai est réduit à dix jours en matière correctionnelle) ;

4° Pour toute *sentence arbitrale* prononcée soit par experts, soit par arbitres désignés par justice ou par les parties, pour tout *accord* survenu en cours d'instance ou en suite d'expertise ou d'arbitrage, *rédaction d'un procès-verbal* qui devra, dans le délai d'un mois, être déposé, avec les pièces, au greffe du tribunal compétent ; *possibilité* pour les régies de *prendre communication* des pièces durant les dix jours qui suivront le dépôt.

349. — Ce texte, absolument général, peut être utilisé pour l'assiette de tous les impôts établis par l'administration des Contributions directes et par celle de l'Enregistrement.

Il a été défendu à la Chambre par M. Albert Sérol, rapporteur pour avis de la Commission de la législation civile et criminelle, qui a fait valoir que l'Etat doit profiter de toutes les occasions qui lui sont fournies pour découvrir les dissimulations commises dans les déclarations d'impôt sur le revenu. Le rapporteur a indiqué que les dispositions nouvelles sont susceptibles d'être utilisées, notamment, dans le cas où une personne qui a déclaré 25.000 francs de revenus professionnels, ayant été victime d'un accident qui diminue son activité, fait valoir en justice, pour obtenir des dommages et intérêts, qu'elle gagne normalement 50.000 francs par an, ou encore, lorsqu'une créance a été dissimulée dans une succession et que l'héritier en poursuit la réalisation en justice (132). A cela, on peut ajouter que la disposition de l'article 31 de la loi du 31 juillet 1920 était manifestement insuffisante, car les magistrats ne pouvaient pas savoir, dans la plupart des cas, ce qui avait été déclaré et ce qui avait été dissimulé par les parties.

350. — De nombreuses critiques ont été formulées tant à la Chambre qu'au Sénat. On a reproché notamment à la

(132) *J. O.*, 12 février 1926. Déb. parl., Ch. (deuxième séance du 11 février), pp. 693 et suiv.

communication des dossiers par le ministère public de retarder le prononcé du jugement (133), et au dépôt des pièces au greffe, d'en retarder l'exécution (134).

Le texte voté par la Chambre assujettissait les sentences arbitrales et les accords en cours d'instance à l'enregistrement, à peine de nullité absolue. Le Sénat, ne voulant pas entraver le développement de la *clause compromissoire* récemment admise en matière commerciale, a supprimé cette formalité (135). Au point de vue économique, cette attitude est parfaitement justifiée ; mais, au point de vue fiscal, elle aboutit à priver de toute sanction la disposition relative au dépôt du procès-verbal au greffe.

Cette disposition fournit un exemple intéressant de l'influence de la législation fiscale sur les autres branches du droit.

IV. — RECHERCHES DANS LES DOCUMENTS DÉTENUS PAR D'AUTRES CONTRIBUABLES. — **351.** — Le droit de communication de l'administration des Contributions directes revêt encore un autre aspect. Les contrôleurs peuvent se faire communiquer des documents détenus par certains contribuables, et il est admis qu'ils peuvent recueillir dans ces documents des renseignements susceptibles d'être utilisés pour établir les impôts dus par des *tiers*.

352. — A) *Les textes législatifs et leur interprétation.* — Diverses dispositions ont donné à l'administration des Contributions directes le *droit de communication* à l'égard de certains contribuables, c'est-à-dire lui ont permis de « *se faire représenter, en vue de les consulter, les documents, titres, papiers, documents comptables, etc., permettant le contrôle des déclarations faites au Trésor pour la perception des différentes contributions, ainsi que la*

(133) M. Marcille, député, deuxième séance du 11 février 1925 (*J. O.*, 12 février, déb. parl., Ch., p. 696).

(134) MM. Lugo¹ et Jenouvrier, sénateurs, séance du 25 février 1925 (*J. O.*, 26 février, déb. parl., Sén., pp. 248 et 249).

(135) Sauf en cas d'ordonnance d'exéquatur et d'usage en justice ou par acte public.

recherche des omissions ou des fraudes en matière d'impôt » (136).

Ce sont : les articles 5 et 9 de la loi du 31 juillet 1917, relatifs aux justifications à fournir par les commerçants et industriels assujettis à l'impôt cédulaire, à l'appui de la déclaration de leur bénéfice net ou de leur chiffre d'affaires ; les articles 67 et suivants de la loi du 25 juin 1920, relatifs aux vérifications faites pour la perception de l'impôt sur le chiffre d'affaires ; l'article 32 de la loi du 31 juillet 1920 ; l'article 8 de la loi du 13 juillet 1925, qui permet au contrôleur de se faire représenter la comptabilité de certains assujettis à la cédule des professions non commerciales, et l'article 39 de la même loi, qui institue un droit de communication spécial à l'égard des marchands de biens. En outre, l'article 64 de la loi du 22 mars 1924 donnait aux agents des Contributions directes, à l'égard de toutes personnes ou sociétés faisant profession de payer les coupons de valeurs mobilières, les pouvoirs qui appartenaient déjà à leurs collègues de l'Enregistrement à l'égard des sociétés ayant émis des titres, mais cette disposition n'a pas été appliquée.

Nous retrouverons tous ces textes lorsque nous étudierons spécialement le contrôle dans chaque cédule ; pour l'instant, nous nous bornerons à rechercher dans quelle mesure ils peuvent être utilisés pour la vérification des déclarations souscrites par des contribuables autres que l'assujetti à la communication.

A cet égard, dès 1918, certains auteurs admettaient que les dispositions de la loi de 1917 relatives à l'impôt sur les bénéfices commerciaux pouvaient autoriser des recherches dans les banques privées (137).

A la suite du vote des lois de 1920, l'Administration, se fondant sur la généralité de leurs dispositions, a revendiqué pour ses agents la faculté de demander, à un redevable de l'impôt sur le chiffre d'affaires, des renseigne-

(136) ROSIER, *article cité*, p. 127.

(137) BOCQUET, *op. cit.* p. 299, note 1.

ments destinés à établir la situation d'un tiers, et de se faire représenter, notamment, les factures des fournisseurs pour y relever les ventes effectuées par l'un de ces derniers (rép. min. à M. Aussoleil, député, *J. O.*, 17 juin 1922, n° 13.760).

C'est surtout à propos de l'application de l'article 32 de la loi du 31 juillet 1920 que cette question a été discutée. Etant donné l'importance de ce texte et les divergences d'interprétation dont il a été l'objet, nous lui consacrerons quelques développements spéciaux. Nous indiquons cependant dès maintenant que la jurisprudence de la Cour de cassation, fixée par l'arrêt précité du 4 juillet 1901 (*supra*, n° 346), en ce qui concerne le droit de communication de l'Enregistrement, doit, à notre avis, être étendue au droit de communication de l'administration des Contributions directes et que, par suite, le vérificateur est autorisé, dans tous les cas, à relever, au vu des documents communiqués, des renseignements susceptibles d'être utilisés pour d'autres contribuables.

Cette solution nous paraît notamment devoir être appliquée aux constatations qui pourront être faites, par application de l'article 8 de la loi du 13 juillet 1925, dans la comptabilité de certains redevables de l'impôt sur les bénéfices des professions non commerciales. A plus forte raison, elle doit être adoptée, en ce qui concerne la communication des répertoires et des livres des marchands de biens et de fonds de commerce, qui, aux termes de l'article 39 de la loi précitée, est régie par les dispositions des lois de 1871 et 1875.

353. — B) *L'article 32 de la loi du 31 juillet 1920.* — Aux termes de cet article : « Pour permettre le *contrôle des déclarations* d'impôt et la *recherche des omissions ou des fraudes* qui auraient pu être commises dans le délai de la prescription, *tout commerçant* faisant un chiffre d'affaires supérieur à 50.000 francs par an est tenu de représenter à toute réquisition des agents du Trésor ayant au moins le grade de contrôleur ou d'inspecteur adjoint

les livres dont la tenue est prescrite par le titre II du Code de commerce, ainsi que tous les livres et documents annexes, pièces de recettes et de dépenses.

« Le refus de communiquer les livres ou leur destruction avant le délai fixé à l'article 11 du Code de commerce sera constaté par un procès-verbal et soumis aux sanctions établies par l'article 5 de la loi du 17 avril 1906. »

Ce texte institue un droit de communication général à l'égard des *commerçants* dont le chiffre d'affaires dépasse 50.000 francs. Sa portée a été sensiblement réduite par l'article 5 de la loi du 16 avril 1924, qui a dispensé de cette communication les bénéficiaires du forfait. La sanction prévue consiste en une amende de 1000 à 10.000 francs en principal et, au cas où la production des livres est ordonnée par le tribunal, en une astreinte de 100 francs par jour de retard.

354. — L'article 32 provient de l'initiative parlementaire. Proposé par la Commission des Finances de la Chambre, il a été adopté par celle-ci sans discussion (138). Disjoint par la Commission du Sénat, qui a craint « que, pour éviter certaines fraudes, on se livre à une véritable inquisition chez de très honnêtes commerçants (139) », il a été repris par la Chambre lors de la deuxième discussion et voté par elle, après suppression du mot *etc.*, qui figurait à la fin du premier alinéa (140). Présentant ainsi un caractère limitatif quant aux documents à représenter, il a été adopté sans nouvelles modifications par le Sénat (141). Il résultait des travaux parlementaires, et notamment des rapports présentés au nom des deux commissions, que ce texte, tout à fait général, avait pour but « *de mieux assurer le contrôle des déclarations souscrites*

(138) Deuxième séance du 5 juillet 1920, *J. O.*, 6 juillet 1920, Déb. parl., Ch., p. 2771.

(139) Rapport Doumer du 10 juillet 1920, *J. O.*, 1920, Doc. parl., Sén., p. 367.

(140) Deuxième séance du 31 juillet 1920, *J. O.*, 1^{er} août, Déb. parl., Ch., p. 3376.

(141) Séance du 31 juillet 1920, *J. O.*, 1^{er} août, Déb. parl., Sén., p. 1686.

en vue de l'assiette de l'impôt, quelle que soit la nature de la taxe à recouvrer » (142).

355. — C'est bien dans ce sens que l'Administration a tout d'abord interprété notre disposition. Elle a admis, notamment, que *rien ne s'oppose à ce que les agents recueillent les renseignements que leurs investigations leur permettent de découvrir sur le compte d'autres contribuables* (rép. min., n° 7850, *J. O.*, 20 avril 1921) et que les agents du Trésor visés au texte peuvent en particulier exiger, dans les banques, la communication des comptes de dépôts (rép. min. à M. Fleury-Ravarin, député, n° 14.166, *J. O.*, 2 août 1922) et, d'une manière plus générale, y effectuer toutes recherches utiles pour établir les impôts dus par un client d'un de ces établissements (rép. min. à M. Lavau, député, n° 16.329, *J. O.*, 29 avril 1923). En même temps, la Direction générale des Contributions directes prévoyait expressément, comme moyen de vérification du chiffre d'affaires, le rapprochement des indications relevés dans la comptabilité d'un fournisseur et d'un client (circ. du 28 février 1922, n° 1373). Toutefois, il faut signaler que l'Administration ne considérait pas son droit de communication comme aussi compréhensif que celui qui avait été reconnu à l'Enregistrement par la jurisprudence, puisqu'elle ne se reconnaissait pas le droit d'exiger la représentation de certains documents d'ordre intérieur, comme les feuilles de présence aux assemblées générales (rép. min. à M. Charles Bernard, député, n° 18.256, *J. O.*, 4 août 1923). Cette solution est exacte, étant donné que l'énumération inscrite à l'article 32 est limitative.

356. — Cette interprétation a soulevé dans les milieux bancaires et dans le monde des affaires en général de vives protestations. On a fait valoir que la disposition nouvelle ne pouvait jouer qu'en matière d'impôt sur le chiffre d'affaires ou, tout au plus, d'impôt cédulaire sur les bénéfices industriels et commerciaux.

(142) Rapport Doumer précité.

Le passage de M. de Lasteyrie au ministère des Finances a été marqué par un recul de l'interprétation administrative et un succès de la thèse restrictive. Le ministre déclarait, en effet, à la séance de la Chambre du 23 février 1923, en réponse à une intervention de M. Bokanowski : « En matière fiscale, l'Administration n'a des pouvoirs que dans des buts déterminés et spécifiés par la loi..... ; aux termes de la législation actuelle, les agents de l'Enregistrement, comme les autres agents du ministère des Finances, n'ont le droit d'aller dans les établissements de crédit que pour l'application de lois nettement déterminées : droit de timbre, taxe sur le chiffre d'affaires, etc... ; mais ils ne peuvent y procéder à des vérifications en ce qui concerne l'impôt général sur le revenu. *Ce n'est pas moi, respectueux de la loi, qui, sans un texte formel, leur donnerai des instructions contraires* (143). »

Cette attitude inattendue a eu pour effet, semble-t-il, de jeter un certain désarroi dans la doctrine de l'Administration et dans l'esprit du législateur. Comme il a été fort justement observé (144), l'analyse des dispositions de la loi du 22 mars 1924 révèle que les auteurs de la loi ont pensé, d'une part, que l'article 32 ne pouvait suffire à autoriser des investigations dans les banques, puisqu'ils ont voté un texte spécial à cet effet, mais qu'ils se sont expressément référés, d'autre part, en ce qui concerne les sociétés en commandite, au droit général de communication institué par ce même texte.

357. — En même temps, la jurisprudence de la Cour de cassation subissait sur ce point une évolution analogue. Deux arrêts du 18 mai 1923 (*Gaz. Pal.*, 27 juin 1923) et du 18 janvier 1924 (*Gaz. Pal.*, 3 mars 1924) avaient admis que les renseignements, recueillis par un inspecteur de la Régie au cours d'une vérification de comptabilité effectuée pour la perception de l'impôt sur le chiffre d'affaires, pouvaient être utilisés pour constater les contraventions rela-

(143) *J. O.*, 24 février 1923, Déb. parl., Ch., p. 818.

(144) SINDOU, *op. cit.*, p. 179.

tives à d'autres taxes indirectes, soit par le vérificateur lui-même, soit en vertu de l'article 31 de la loi du 31 juillet 1920, par un autre agent fiscal auquel ils auraient été régulièrement communiqués. Mais, par la suite, dans les considérants de plusieurs arrêts, en date notamment des 4 avril 1924 et 23 juillet 1924 (D. P. 1925, 1, 45, 4^e et 5^e espèces) et du 4 avril 1925 (*Quest. fisc.*, 1925, p. 301), la Cour de cassation, revenant sur son interprétation antérieure, limite l'application de l'article 32, en ce qui concerne les fonctionnaires des Contributions indirectes, à l'assiette de l'impôt sur le chiffre d'affaires.

Les tenants de l'interprétation restrictive de notre texte, en ont tiré un argument en leur faveur. Nous faisons observer, tout d'abord, qu'il n'est pas certain que le Conseil d'Etat auquel appartient le contentieux des contributions directes se prononce dans le même sens. En outre, nous pensons que la thèse de la Cour est en contradiction avec les intentions des promoteurs de la disposition que nous étudions. En effet, *ce texte ne peut pas être rattaché à la législation spéciale de l'impôt sur le chiffre d'affaires*. Dans le rapport fait par M. Charles Dumont au nom de la commission des Finances de la Chambre, l'article 24 du projet (devenu par la suite notre article 32) est commenté au chapitre III, intitulé « Fraudes et fissures fiscales » sous la rubrique « c) Sanctions », immédiatement après l'élévation au quintuple du droit en sus en matière d'impôt général sur le revenu et avant l'article concernant les communications des services publics (145). En outre, dans toute la loi du 31 juillet 1920, seul l'article 13 est relatif à l'impôt sur le chiffre d'affaires, et l'article 32 n'a évidemment aucune liaison avec ce texte. Au contraire, il est étroitement uni à l'article 31 et on peut dire que l'ensemble des dispositions des articles 31 et 32 constitue la réglementation générale du droit de communication en matière fiscale.

(145) Rapport général (budget de 1920) précité, pp. 1357 et 1369.

358. — Quoi qu'il en soit, l'administration des Finances n'a pas admis la thèse de la Cour de cassation et continue à utiliser notre texte en dehors de l'établissement de l'impôt sur le chiffre d'affaires. Mais, sans revenir publiquement sur sa doctrine antérieure, elle en a singulièrement restreint, en fait, la portée. Une réponse du ministre à M. Waron, député (n° 4081, *J. O.*, 12 juin 1925, Déb., Ch., p. 2651) indique bien que le décret du 22 février 1925, qui a suspendu l'application des dispositions relatives au bordereau de coupons, n'a pas eu pour effet de suspendre l'application de l'article 32 de la loi du 31 juillet 1920 et que le droit de communication prévu par cet article peut être exercé aussi bien dans les succursales qu'au siège central des *banques* qui y sont assujetties ; mais elle ne précise pas si la représentation des comptes des clients pourra être exigée. En fait, il semble bien que l'Administration, actuellement, entende ne pas autoriser ses agents à se livrer à des investigations dans les établissements de crédit, en vue d'y relever des renseignements utiles pour l'assiette des impôts sur le revenu.

359. — Nous comprenons bien les raisons qui, dans les circonstances économiques et financières actuelles, sont susceptibles de justifier une telle modération. Mais nous pensons qu'elle ne peut pas avoir pour effet de laisser prescrire les droits étendus que les fonctionnaires des directions financières tiennent de l'article 32. En effet, nous partageons pleinement à cet égard l'opinion de M. Bokanowski, d'après laquelle, « en vertu de ce texte, l'administration des Contributions directes peut, non seulement, demander aux banques faisant plus de 50.000 francs d'affaires, — c'est-à-dire en pratique toutes les banques, — la communication du compte de tel client, mais encore effectuer, d'après les livres des banques, le relevé de tous les comptes de dépôts (146). »

(146) Rapport général (budget de 1923), *J. O.*, 1922. Doc. parl., Ch., annexe, n° 4820, p. 1643, 1^{re} col.

Nous avons d'ailleurs pour nous l'autorité de MM. Allix et Lecerclé, qui estiment que ce texte « *peut être utilisé pour assurer le recouvrement de tous les impôts perçus par voie de déclaration et que, au cours de son exercice, les agents peuvent constater et relever les infractions fiscales commises en toute matière* » et qui ajoutent que, quant aux contribuables qu'il atteint, le droit de l'article 32 « *peut servir à relever non seulement les infractions fiscales commises par les contribuables soumis eux-mêmes au droit de communication, mais aussi toutes celles que l'inspection de leurs documents permet de découvrir à la charge d'un tiers* (147) ».

Cette disposition que nous venons d'analyser nous apparaît comme un des facteurs essentiels du contrôle fiscal appliqué aux impôts directs sur le revenu.

360. — Mais on peut se demander ce que deviendra le droit de communication après la mise en application des nouveaux textes votés récemment par les Chambres en ce qui concerne l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux.

Les dispositions nouvelles consacrent l'imposition de tous les contribuables d'après leur bénéfice net et suppriment, en quelque sorte, le forfait d'après le chiffre d'affaires tel qu'il avait été organisé par les articles 2 et 5 de la loi du 16 avril 1924. Toutefois, les contribuables dont le bénéfice est inférieur à 50.000 francs pourront se borner à indiquer la catégorie dans laquelle ils doivent être rangés. En outre, il a été dit au cours de la discussion — bien que cela ne soit pas inscrit dans le texte — que les commerçants de cette catégorie ne seraient pas obligés de tenir une comptabilité et de la produire, en cas de contestation, devant la commission (148). Or, la disposition de

(147) ALLIX et LECERCLÉ, *op. cit.*, p. 315 ; voir dans le même sens MAGUÉRO, *Répertoire fiscal du commerce et de l'industrie*, p. 279.

(148) Déclaration du rapporteur général à la première séance du 6 février 1926 et intervention de M. Lafarge à la même séance (*J. O.*, 7 février 1926, *Déb. parl., Ch.*, pp. 566 et 573) et réponse du rappor-

la loi de 1924, qui dispense des obligations prévues par l'article 32 de la loi du 31 juillet 1920 les contribuables admis au régime du forfait pour la perception de l'impôt sur le chiffre d'affaires, n'a pas été modifiée et, en particulier, les maxima de 200.000 francs et 40.000 francs subsistent, de telle sorte que peuvent seuls être *légalement* dispensés de la communication les contribuables dont le chiffre d'affaires ne dépasse pas ces limites. Comme il n'existe aucune concordance entre le chiffre de 50.000 fr. de bénéfices et celui de 200.000 francs d'affaires, comment devra être réglée la situation des redevables dont le chiffre d'affaires est supérieur à 200.000 francs et dont le bénéfice est inférieur à 50.000 francs (149) ? A notre sens, il faudrait admettre que ces contribuables restent assujettis à la communication et qu'ils devront représenter leur comptabilité *lorsqu'ils en tiendront une*, la preuve de l'existence de cette comptabilité pouvant être faite par l'Administration par simples présomptions, ainsi que l'a admis la Cour de cassation pour le droit de communication de l'Enregistrement (Cass., 28 février 1898). Toutefois, il faut bien reconnaître qu'une interprétation stricte des déclarations faites à la Chambre conduirait à n'utiliser cette communication qu'à l'encontre des tiers et jamais à l'encontre des déclarants eux-mêmes.

Quoi qu'il en soit, nous pensons avoir démontré que l'utilisation du droit de communication de l'article 32, comme moyen de rechercher dans les documents tenus par les commerçants des éléments de taxation concernant des tierces personnes, n'est pas incompatible avec les dispositions nouvelles de l'article 9 de la loi du 4 avril 1926.

teur général à une question de M. Lafarge à la deuxième séance du même jour (*ibid.*, p. 582). Par contre, M. Chéron, dans son rapport au Sénat, semble indiquer que la commission pourra demander certaines justifications (annexe n° 84 au procès-verbal de la séance du 22 février 1926, p. 85).

(149) La situation est la même pour les commerçants, dont le chiffre d'affaires est inférieur à 200.000 francs et qui n'ont pas demandé le bénéfice du forfait.

SECTION II

MOYENS DE CONTROLE NÉCESSITANT LA MISE EN CAUSE DU CONTRIBUABLE

SOMMAIRE. — Invitation à déclarer, n° 361. — Procédure contradictoire, n° 362. — Représentation des contribuables, n° 363. — Plan et idées générales, n° 364.

I. — *La demande d'éclaircissements.* — Législation et interprétation, n° 365. — Objet de la demande, n° 366. — Forme de la demande, n° 367. — Sanction du défaut de réponse, n° 368. — Portée de la demande ; éclaircissements et justifications, n° 369.

II. — *La demande de justifications.* — Caractère, n° 370. — Justifications relatives à certaines déductions : impôt général, n° 371 ; impôts cédulaires, n° 372. — Justifications exigées en vue de renforcer le contrôle de certains revenus : loi de 1917, n° 373 ; extension par les lois subséquentes, n° 374 ; bénéfices commerciaux, n° 375 ; bénéfices des professions non commerciales, n° 376 ; revenu global, n° 376 bis. — Sanction de l'obligation de fournir des justifications, n° 377 ; charges de famille ou déductions, n° 378 ; bénéfices industriels et commerciaux, n° 379 ; bénéfices des professions non commerciales, n° 380 ; impôt général, n° 381.

III. — *L'invitation à présenter des observations.* — Caractère et portée, n° 382. — Textes législatifs et jurisprudence, n° 383.

361. — Lorsqu'un contribuable n'a pas souscrit sa déclaration, le contrôleur doit, dans certains cas, l'inviter à la lui faire parvenir (*supra*, n°s 293, 298 et 302). Même dans le cas où une telle invitation n'est pas prévue par la loi, il l'adresse, le plus souvent, aux non-déclarants, s'il a des raisons suffisantes de les croire imposables. Cette formalité constitue alors une première *mise en cause* de l'intéressé.

362. — Nous avons déjà indiqué pour quels impôts elle est obligatoire. Nous n'y reviendrons donc pas, et nous supposerons que le contrôleur se trouve en présence de déclarations régulièrement souscrites, mais que la vérification préparatoire à laquelle il s'est livré a laissé subsis-

ter certaines obscurités ou a fait apparaître des discordances de nature à faire présumer une omission ou une tentative de fraude. Dans cette hypothèse, la procédure du contrôle va se poursuivre, mais il va falloir mettre en cause le contribuable, soit qu'il y ait lieu de lui demander des *éclaircissements* ou des *justifications*, soit qu'il doive être avisé d'une rectification et invité à *présenter des observations*. La procédure sera donc désormais *contradictoire*.

363. — Cette procédure contradictoire comporte la collaboration du contribuable ou de son *représentant*. L'Administration serait en droit d'exiger que ce représentant soit titulaire d'un *mandat spécial* ou d'une *procuration générale*. Mais, dans la pratique, lorsque la personne qui se présente à lui, pour le compte de l'intéressé, est munie de pièces confidentielles remises par ce dernier, le contrôleur ne refuse pas de discuter avec elle, tout en observant une grande prudence et en limitant strictement la conversation à l'objet particulier de la visite. Signalons, en passant, qu'il y a là une imperfection de notre droit fiscal, qui n'a pas organisé la représentation des contribuables, sauf dans le cas particulier d'une contestation portée devant la commission instituée par la loi du 16 avril 1924 pour la fixation du forfait (*supra*, n^{os} 115 et suiv.) (150).

364. — Nous allons étudier successivement la *demande d'éclaircissements*, la *demande de justifications* et l'*invitation à présenter des observations*.

Nous indiquons, dès maintenant, que les deux premières nous apparaissent comme étant en quelque sorte le *prolongement* de la déclaration du contribuable, tandis que la dernière est une *garantie* accordée à l'intéressé et se rattachant à la notion de la *présomption d'exactitude* que nous avons analysée.

(150) En Allemagne, cette question a été minutieusement réglée par les articles 88 à 92 et 200 de la R. A. O., qui organisent la responsabilité personnelle des mandataires ou conseils et permettent au « Finanzamt » de récuser certains agents d'affaires professionnels.

I. — LA DEMANDE D'ÉCLAIRCISSEMENTS. — 365. — La demande d'éclaircissements constitue un *moyen de contrôle général*, bien qu'elle n'ait été expressément prévue que par l'article 17 de la loi du 15 juillet 1914, modifié par l'article 5 de la loi du 30 décembre 1916, concernant spécialement l'impôt général sur le revenu. Aux termes de cet article, « le contrôleur vérifie les déclarations, il peut demander au contribuable des *éclaircissements* ». Il est admis que ce droit de demander des éclaircissements doit être étendu à tous les impôts cédulaires. En effet, d'une part, pour certains d'entre eux, la loi du 31 juillet 1917 ou les lois subséquentes ont prévu l'obligation pour le contribuable de fournir des *justifications* ; il devra donc, à plus forte raison, fournir, lorsqu'il y sera invité, de simples éclaircissements. D'autre part, le droit de demander des éclaircissements étant acquis au contrôleur lorsqu'il vérifie la déclaration souscrite pour l'établissement de l'impôt général, il serait illogique de le lui refuser lorsqu'il s'agit de déterminer la base d'un impôt cédulaire, puisque ce dernier chiffre figure, comme revenu partiel, dans la déclaration détaillée du revenu total.

Toutefois, il faut remarquer que la disposition de l'article 19 de la loi du 15 juillet 1914, prévoyant la taxation d'office comme sanction du refus de répondre à une demande d'éclaircissements en matière d'impôt général, ne saurait être étendue aux impôts cédulaires, car toute sanction est de droit étroit. Il en résulte que le droit de demander des éclaircissements est sanctionné en ce qui concerne l'impôt général, mais ne l'est pas en ce qui touche les impôts cédulaires.

Ayant ainsi délimité le domaine d'application de la demande d'éclaircissements, nous allons voir comment elle se présente dans la pratique et quel parti peut en tirer le contrôleur.

366. — L'article 189 de l'instruction du 30 mars 1918 dispose : « Les demandes d'éclaircissements ont pour objet de provoquer les explications du déclarant sur les discor-

dances relevées soit entre les énonciations des diverses parties de sa déclaration, soit entre ces énonciations et celles d'une déclaration antérieure, soit enfin entre la teneur de la déclaration et les renseignements dont le contrôleur est à même de faire état. Elles pourront aussi être valablement motivées par l'insuffisance apparente du revenu déclaré eu égard aux conditions d'existence du contribuable, telles qu'elles résultent du chiffre de son loyer et de tous autres signes extérieurs de sa situation de fortune. »

Ce texte fait bien apparaître la liaison qui existe entre la demande d'éclaircissements et les constatations préparatoires que nous avons étudiées dans la section précédente. Elle a pour but *d'amener le contribuable à expliquer des discordances*.

Cette demande peut porter sur les *recettes* ou sur les *dépenses*. C'est ainsi, par exemple, que le contrôleur peut demander à un contribuable comment il se fait qu'un certain revenu de valeurs mobilières, qui existait dans ses déclarations précédentes, a disparu. L'Administration admettait, de même, bien avant la loi de 1925, qu'une demande d'éclaircissements pouvait avoir pour objet une discordance entre le revenu déclaré et les dépenses ostensibles, telles que loyer, entretien d'une automobile, domesticité, etc... Elle était d'ailleurs autorisée à soutenir cette interprétation par les déclarations faites au cours de la discussion de la loi du 30 décembre 1916, notamment par M. Ribot, ministre des Finances (151).

D'ailleurs, pour l'impôt général, le droit de demander des éclaircissements peut être utilisé même lorsque le contribuable a souscrit une déclaration « *non imposable* » (décret du 17 janvier 1917, art. 6, troisième al.).

367. — Aux termes de l'article 9 du décret du 17 janvier 1917, les éclaircissements peuvent être demandés *verbalement ou par écrit*.

(151) *J. O.*, 1916, Déb. parl., Sén. (séance du 30 décembre 1916), p. 992.

La demande verbale aura les préférences du contrôleur toutes les fois que les questions à poser au contribuable seront nombreuses ou difficiles à préciser par écrit, ou exigeront une assez longue discussion. En particulier, lorsqu'il a de bonnes raisons de soupçonner une fraude, ce fonctionnaire peut légitimement désirer *faire parler* le déclarant. L'expérience montre qu'au cours d'un entretien verbal de cette nature on apprend souvent beaucoup plus qu'on a demandé. D'ailleurs, il n'est pas rare qu'à l'issue d'un tel entretien, le contribuable rectifie de lui-même sa déclaration, ou, lorsqu'il est de bonne foi, offre spontanément de produire des justifications. L'entretien a lieu, en général, au bureau du contrôle ou, après accord avec l'intéressé, au domicile de celui-ci.

La demande écrite est préférable, lorsque les éclaircissements qu'il s'agit d'obtenir portent sur un point très particulier et qu'il est facile au contrôleur de formuler des questions courtes et précises auxquelles l'assujetti pourra répondre par *oui* ou par *non*.

D'ailleurs, lorsqu'une demande d'entretien verbal est restée sans réponse, ou lorsque le contribuable, au cours de sa rencontre avec le contrôleur, a refusé de répondre ou a répondu d'une manière évasive, équivalente à un refus, la demande d'éclaircissements doit être renouvelée par écrit. Elle doit alors préciser les points sur lesquels le contrôleur juge utile de recevoir des explications et assigner à l'intéressé, pour fournir sa réponse, un délai qui ne peut pas être inférieur à quinze jours. En outre, la lettre d'avis doit reproduire le texte de l'article 19 de la loi du 15 juillet 1914 concernant la sanction du défaut de réponse dans le délai fixé. La taxation d'office qui aurait été établie sans que l'une de ces formalités soit remplie serait irrégulière. (Cons. d'Et., 11 mai 1923, Dup., 1923, p. 382.)

368. — Le contribuable qui s'est abstenu de répondre à une demande d'éclaircissements est *taxé d'office* à l'impôt général sur le revenu. En règle générale, la principale conséquence de la taxation d'office est de mettre la preuve

à la charge du réclamant en cas de contestation devant la juridiction contentieuse. Mais, pour que cette conséquence se produise, il faut que la taxation d'office soit elle-même régulière et le juge du fond devra apprécier cette régularité, qui constitue en quelque sorte une question préjudicielle. Au cas particulier, le contribuable a pu s'abstenir ou refuser de répondre à la demande d'éclaircissements parce qu'il a estimé que le contrôleur avait excédé ses pouvoirs. Dans ce cas, le juge devra, semble-t-il, apprécier si la demande du contrôleur était bien régulière sans que la charge de la preuve incombe, sur ce point, à l'une ou à l'autre des parties. De même, si le contrôleur a taxé d'office en jugeant une réponse évasive et équivalente à un refus, il faut décider, à notre sens, qu'il lui appartient de faire valoir ses arguments, lesquels seront appréciés par le tribunal.

369. — Le contrôleur excéderait ses pouvoirs si, au lieu d'éclaircissements, il demandait au déclarant de véritables *justifications*, dans les cas où ce droit ne lui a pas été accordé par un texte spécial. A ce point de vue, la confusion est facile, et il semble bien qu'elle a été faite devant la Chambre, à certains moments, au cours des travaux parlementaires. C'est ainsi que le rapporteur du projet, qui est devenu la loi du 30 décembre 1916, disait à la séance, du 18 décembre 1916 (152) : « Du moment où le texte nouveau autorise à demander aux contribuables des *éclaircissements*, celui-ci (le contrôleur) pourra demander aux intéressés des justifications à l'appui des affirmations qu'ils apportent... » Mais M. Perchot, rapporteur au Sénat, dans son avis présenté au nom de la Commission de l'impôt sur le revenu, s'exprimait ainsi : « Dans notre pensée, le droit de demander des éclaircissements ne doit pas entraîner pour le contrôleur celui de taxer d'office, lorsque les éclaircissements fournis ne lui paraîtront pas convainquants. Dans ce cas, il pourra seulement rectifier la déclai-

(152) *J. O.*, 19 décembre 1916, Déb. parl., Ch., p. 3719.

ration et il lui appartiendra, si le contribuable réclame par la voie contentieuse, de justifier son évaluation. Ce n'est que lorsque la réponse faite à la demande d'éclaircissements sera purement et simplement un refus déguisé que le contrôleur pourra procéder à la taxation d'office. C'est là une question d'espèce qu'il appartiendra aux tribunaux de trancher. » Et, en réponse à une question de M. Tournon, le rapporteur déclarait : « Eclaircissements ne veut pas dire justifications (153). »

La question ne nous paraît plus comporter de difficulté. Le contribuable auquel on demande des *éclaircissements* peut répondre par une simple *affirmation* ; tandis que celui qui est régulièrement mis en demeure de fournir des *justifications* doit produire des *documents* (154). Pour reprendre l'exemple que nous avons cité plus haut, le contribuable auquel on demande pourquoi un certain revenu, provenant de valeurs mobilières qu'il déclarait autrefois, n'apparaît plus dans ses déclarations, peut répondre : « J'ai vendu ces valeurs et j'ai utilisé le prix de vente pour rembourser des dettes personnelles », ou « pour faire des libéralités », ou, plus simplement encore, « je les ai négociées et transformées en bons de la Défense exempts d'impôt ». Si le contrôleur pouvait demander des justifications, le même contribuable devrait fournir toutes pièces susceptibles d'établir la réalité de la négociation des valeurs et l'utilisation de leur prix.

II. — LA DEMANDE DE JUSTIFICATIONS. — **370.** — Le droit accordé à l'Administration d'exiger des *justifications* appa-

(153) *J. O.*, 31 décembre 1916, Déb., parl., Sén. (séance du 30 décembre), pp. 113 et suiv.

(154) Il a été jugé qu'un contribuable dont le nom figure sur divers titres de créances hypothécaires et qui, mis en demeure de fournir des éclaircissements, se borne à déclarer qu'il n'a été qu'un mandataire verbal et qu'il n'a jamais eu ces titres en sa possession, sans faire connaître, comme il y a été invité, les noms des personnes auxquelles ils les aurait transmis, n'a pas répondu à la demande d'éclaircissements et peut être taxé d'office. (Cons. d'Et., 30 juillet 1924, n° 76.477.)

Il faut remarquer que dans cette espèce l'intéressé avait été invité à fournir des noms, c'est-à-dire une affirmation et non un document.

rait comme dérogoire à la règle générale de la *présomption de l'exactitude de la déclaration*. En effet, il a pour conséquence de mettre à la charge du contribuable la preuve d'une déclaration régulièrement souscrite. Aussi ne le rencontre-t-on que dans des cas particuliers, soit que la loi oblige le déclarant à prouver la réalité de certaines situations ou charges à raison desquelles il sollicite une déduction, soit qu'elle ait voulu renforcer le contrôle à l'égard de certains revenus.

Nous allons étudier la demande de justifications dans ces deux cas. Nous nous bornerons, d'ailleurs, à analyser les textes législatifs qui la prévoient et à indiquer les sanctions qu'ils comportent. Nous étudierons plus loin, dans les développements consacrés au contrôle particulier à chaque impôt, la portée pratique de cette institution.

371. — A) *Justifications relatives à certaines situations ou charges à raison desquelles le contribuable sollicite une déduction.* — Le deuxième alinéa de l'article 17 de la loi du 15 juillet 1914, modifié par l'article 5 de la loi du 30 décembre 1916, précise que le contrôleur invite le déclarant « à fournir, s'il y a lieu, les justifications utiles au sujet des déductions qu'il demande par application des articles 10, 12 et 15 ».

L'article 10 prévoit que pourront être déduits du revenu global du contribuable : 1° les intérêts des emprunts et dettes à sa charge ; 2° les arrérages de rentes payées par lui à titre obligatoire ; 3° tous impôts directs et taxes assimilées acquittés par lui ; 4° les pertes résultant d'un déficit d'exploitation dans une entreprise agricole, commerciale ou industrielle. De la combinaison de ces deux textes, il résulte que les déductions demandées par le contribuable pourront faire l'objet d'une invitation à produire des justifications.

D'autre part, les articles 12 et 15 prévoient en faveur des contribuables mariés ou chargés de famille des abattements supplémentaires et des réductions d'impôts. Pour obtenir ces avantages, les intéressés devront donc établir,

le cas échéant, l'exactitude de la déclaration spéciale qu'ils auront souscrite.

372. — L'article 52 de la loi du 31 juillet 1917, relatif aux réductions pour charges de famille accordées sur les impôts cédulaires, ne contient aucune disposition spéciale touchant les justifications à fournir. De même, l'article 9 de la loi du 25 juin 1920, qui exonère des majorations qu'il institue certains contribuables se trouvant dans une situation particulière (mutilés à plus de 40 %, personnes dont tous les enfants sont morts), n'indique pas si les bénéficiaires auront à justifier de leur qualité. Enfin la loi du 30 mars 1923 (art. 6), introduisant dans la législation de l'impôt sur les salaires des déductions en faveur des chefs de famille et des mutilés, n'a rien précisé non plus à cet égard.

Nous pensons que, dans tous ces cas, il doit être fait application de la règle formulée par la loi de 1914. En effet, la situation de famille à retenir pour l'impôt cédulaire est la même que celle qui doit être considérée pour l'établissement de l'impôt général. En outre, le plus souvent, les meilleurs moyens de vérification sont détenus par le contribuable lui-même (livret de famille, livret de pension), et le contrôleur, s'il ne pouvait en avoir connaissance, ne pourrait contrôler la déclaration sur ce point sans perdre, en recherches longues et fastidieuses, un temps précieux.

373. — B) *Justifications dans les cas où le législateur a voulu renforcer le contrôle de certains revenus.* — On ne trouvait à l'origine dans nos impôts sur les revenus qu'un seul cas où le législateur avait voulu renforcer les pouvoirs de contrôle de l'Administration en lui permettant d'exiger des contribuables certaines justifications. C'était, en matière d'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, les articles 4 et 5 de la loi du 31 juillet 1917, qui prévoyaient l'obligation pour les assujettis cotisés d'après leur bénéfice réel de fournir à l'appui de leur compte de

profits et pertes *toutes justifications nécessaires*, en même temps que le droit pour le contrôleur de demander aux intéressés *tous les renseignements* dont il avait besoin, et aussi l'article 9 de la même loi, instituant une obligation analogue à l'égard des redevables qui se plaçaient sous le régime de la taxation d'après le chiffre d'affaires (155). Ces dispositions s'expliquaient par la nécessité d'organiser un contrôle sérieux de la déclaration, dont la base essentielle devait être les livres et documents comptables détenus par l'intéressé.

374. — Avec le renforcement progressif du contrôle, la demande de justifications, qui a subsisté pour la cédule commerciale, a été étendue à l'impôt sur les bénéfices des professions non commerciales et même, dans une certaine mesure, à l'impôt général sur le revenu.

375. — En ce qui concerne l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, l'article 9 de la loi du 4 avril 1926 précise que, lorsque le bénéfice dépasse 50.000 francs, ou lorsqu'il s'agit d'une société soumise au droit de communication de l'administration de l'Enregistrement, le contribuable est tenu de fournir, à toute réquisition du contrôleur, *tous documents comptables de nature à justifier la sincérité de sa déclaration*. Mais ce texte n'institue pas d'obligation analogue à l'égard des assujettis dont le bénéfice est inférieur à 50.000 francs.

376. — Pour les bénéfices des professions non commerciales, l'article 9 de la loi du 13 juillet 1925 avait déjà disposé que, lorsque le contrôleur aurait réuni des éléments précis permettant d'établir que les dépenses d'un contribuable étaient notoirement supérieures au revenu déclaré, le contribuable serait tenu de *justifier la différence* (156).

(155) L'article 14 exigeait également des contribuables assujettis à la taxe spéciale sur le chiffre d'affaires la production de toutes justifications nécessaires pour établir l'exactitude de leur déclaration.

(156) En outre, l'article 8 de la même loi oblige certains assujettis à représenter leur comptabilité (*infra*, n° 435).

Allant encore plus loin, l'article 12 de la loi du 4 avril 1926 dispose que « *le contrôleur peut demander aux intéressés tous les renseignements susceptibles de justifier l'exactitude des chiffres déclarés* ». Ainsi, pour cette cédule, tandis qu'à l'origine le contrôleur devait prendre pour base de l'impôt le chiffre du bénéfice déclaré, à moins qu'il ne le reconnût inexact, il pourra désormais, dans tous les cas, demander au contribuable des *justifications*.

376 bis. — Quant à l'impôt général sur le revenu, avant 1925, il devait être, en toute hypothèse, établi d'après la déclaration présumée exacte jusqu'à preuve contraire à la charge de l'Administration, et celle-ci ne pouvait demander au déclarant que des *éclaircissements*. En 1920, M. Klotz avait bien proposé de donner au contrôleur le droit d'exiger, à l'appui de la déclaration, toutes justifications pouvant résulter de la production de documents devant se trouver en la possession du déclarant (157) ; mais cette disposition avait été jugée dangereuse à cause de son imprécision et disjointe par la Chambre.

La loi du 13 juillet 1925 avait introduit dans la législation de l'impôt général sur le revenu le contrôle par les dépenses personnelles. L'article 13 de la loi du 4 avril 1926 a maintenu les mêmes dispositions. La déclaration peut donc être vérifiée par comparaison avec les dépenses notoires de l'intéressé et, dans certains cas, celui-ci pourra être obligé de produire des justifications.

En outre, on peut considérer comme entraînant pour le contribuable une obligation de produire des justifications, le droit accordé aux agents des régies d'exiger la représentation du carnet de coupons (loi du 4 avril 1926, art. 25).

377. — C) *Sanction de l'obligation de fournir des justifications.* — Les textes qui prévoient la demande de justifications ne comportent pas tous la même sanction.

(157) *J. O.*, Doc. parl., Ch., annexe n° 166, p. 6.

378. — Si l'intéressé ne fournit pas les justifications propres à établir sa situation de famille ou la réalité des charges dont il a demandé la déduction, les bases de la cotisation sont fixées *sans tenir compte des déductions contestées* (inst. 1918, art. 191).

379. — La loi de 1917 ne prévoyait pas expressément la sanction du défaut de justifications touchant le montant du bénéfice commercial, mais l'Administration, se fondant sur les travaux préparatoires, décidait qu'au cas où le contribuable n'avait pas rempli toutes ses obligations à cet égard, il lui appartenait de faire la preuve, devant la juridiction contentieuse, de l'exagération du bénéfice sur lequel il avait été imposé (inst. 1918, art. 29 et 36). Avec les dispositions nouvelles, la situation reste la même ; le paragraphe de l'article 9 de la loi du 4 avril 1926, qui remplace l'article 10 de la loi du 31 juillet 1917, précise que, lorsque les contribuables tenus de fournir des justifications n'ont pas satisfait à cette obligation, leur déclaration peut être rectifiée d'office.

380. — Par contre, la législation est sensiblement modifiée en ce qui concerne l'impôt sur les bénéfices des professions non commerciales. Aux termes de l'article 12 de la nouvelle loi, lorsque le contribuable aura fourni des justifications insuffisantes et n'aura pas accepté le rehaussement proposé par le contrôleur, il faudra aller devant la commission, et c'est en définitive, l'avis de cette commission qui devra être pris en considération pour savoir à qui incombera le fardeau de la preuve. La même solution nous paraît devoir être appliquée au cas où le contribuable s'est abstenu de répondre à la demande de justifications, mais a formulé des observations à la suite de la notification du chiffre sur lequel le contrôleur se propose de le taxer (158).

(158) Toutefois, au cas où un redevable assujetti à la communication de la comptabilité par l'article 8 de la loi du 13 juillet 1925 refuserait de se conformer aux dispositions de cet article, le bénéfice imposable serait évalué d'office et la cotisation majorée de moitié, sans qu'il soit nécessaire de soumettre l'affaire à la commission consultative.

381. — Quant au défaut de justifications dans le cas d'évaluation du revenu global d'après les dépenses ostensibles, il est sanctionné, aux termes des dispositions de l'article 13 de la loi du 4 avril 1926, par la taxation d'office dans les conditions prévues par l'article 19 de la loi du 15 juillet 1914. Le refus de communication du carnet de coupons est puni par une amende et le revenu des valeurs mobilières de l'intéressé est fixé d'office.

III. — L'INVITATION A PRÉSENTER DES OBSERVATIONS. —

382. — La pratique de l'*invitation à présenter des observations* procède du caractère contradictoire de la procédure et de la règle de la présomption d'exactitude. Le contribuable est censé avoir fait une déclaration exacte. En conséquence, il faut, si cette exactitude est contestée, qu'il soit mis à même de connaître, pour les combattre, les arguments de l'Administration. C'est pourquoi celle-ci doit lui notifier les rectifications qu'elle se propose de faire subir à sa déclaration et lui en indiquer les motifs.

Cette communication est, dans notre législation des impôts directs, une règle essentielle. Elle doit toujours être faite, sous peine d'irrégularité de la procédure, et comporter, d'une part, l'indication du *chiffre* que le contrôleur se propose de prendre comme base de l'impôt, d'autre part, l'exposé sommaire des *faits* qui lui paraissent *motiver* la rectification. D'ailleurs, ainsi qu'il a été dit expressément au cours des débats qui ont précédé le vote de la loi du 15 juillet 1914 (159), le contrôleur n'est pas lié par le chiffre qu'il a ainsi indiqué parce qu'il a le droit de faire état des éléments de preuve qui pourraient parvenir à sa connaissance entre le moment où il a commencé à discuter avec le contribuable et celui où il va devant le tribunal en cas de réclamation après la publication du rôle. Cependant nous pensons qu'au cas où le contrôleur, pour tenir compte de nouveaux éléments, vou-

(159) Déclaration de M. Noulens, ministre des Finances, à la deuxième séance de la Chambre du 13 juillet 1914 (*J. O.* du 14 juillet, Déb. parl., Ch., p. 2894).

draît modifier sa première évaluation, il devrait adresser au redevable une nouvelle notification, afin de conserver à la procédure son caractère contradictoire. D'ailleurs, les observations de l'intéressé ne lient pas non plus l'Administration, qui peut établir l'imposition sans en tenir compte, sous réserve du droit pour l'assujetti de formuler une réclamation après la publication du rôle.

383. — L'obligation pour l'Administration d'inviter le contribuable à formuler des *observations* est inscrite, en ce qui concerne l'*impôt général*, dans l'article 17 de la loi du 15 juillet 1914 et il a été, notamment, jugé qu'une déclaration antérieure considérée comme maintenue ne peut pas être rectifiée sans que le contribuable ait été mis en cause. (Cons. d'Et., 30 juillet 1924, *Gaz. Pal.*, 1924, 2, 708.)

L'article 10 de la loi du 31 juillet 1917 prévoyait, pour la taxation des *bénéfices commerciaux* d'après le chiffre d'affaires, la communication aux redevables de l'évaluation provisoire du bénéfice imposable et la faculté pour eux de faire parvenir leur acceptation ou leurs observations. La loi de 1926 a supprimé ce mode d'imposition, mais elle a étendu la notification à tous les assujettis dont le contrôleur se propose de rectifier la déclaration (art. 9).

L'article 12 de la même loi, reprenant la disposition qui existait dans l'article 35 de la loi du 31 juillet 1917, prévoit une semblable notification en ce qui concerne la cédule des professions non commerciales.

Toutefois, il est curieux de remarquer que les dispositions qui exigent une déclaration des agriculteurs n'organisent pas de procédure pour le contrôle de cette déclaration et, partant, ne prévoient pas l'obligation de leur faire connaître les rectifications qui ont pu y être apportées. A notre sens, il faut admettre qu'en cas d'erreur commise par l'exploitant dans la déclaration, celle-ci ne doit pas être rectifiée sans que le déclarant ait été avisé et invité à produire des observations, conformément aux règles de la procédure générale du contrôle.

CHAPITRE III

APPLICATION DU CONTROLE AUX PRINCIPAUX CAS PARTICULIERS QUE PRÉSENTE L'ASSIETTE DES IMPÔTS CÉDULAIRES ET DE L'IMPÔT GÉNÉRAL SUR LE REVENU

384. — Dans le chapitre précédent, nous avons étudié l'organisation générale du contrôle. Dans les développements qui vont suivre, nous allons montrer l'application des règles générales que nous avons dégagées aux principaux cas particuliers que présente l'assiette des impôts cédulaires et de l'impôt général sur le revenu. Nous n'avons pas la prétention d'indiquer comment le technicien du contrôle peut résoudre toutes les difficultés qui se présentent à lui dans la pratique. Une telle étude sortirait des limites de ce travail. Nous chercherons seulement à donner une idée précise des moyens dont dispose l'Administration pour établir correctement le revenu net atteint par nos divers impôts et pour déterminer la situation exacte des assujettis à l'égard de la taxation.

SECTION I

BÉNÉFICES INDUSTRIELS ET COMMERCIAUX

SOMMAIRE. — Idées générales : le contrôle et la comptabilité ; plan, n° 385.

I. — *Dispositions législatives*, n° 386. — Dispositions générales, n° 387 ; législation applicable pour 1926, n° 388 ; imposition d'après le bénéfice net réel, n° 389 ; taxation d'après le chiffre d'affaires, n° 390 ; forfait, n° 391. — Législation applicable à partir de 1927, n° 392 ; contribuables dont le bénéfice ne dépasse pas 50.000 francs, n° 393 ; contribuables dont le bénéfice dépasse 50.000 francs et sociétés assujetties au droit de communication, n° 394. — Dispositions spéciales, n° 395 : déclaration par les tiers à l'égard des intermédiaires de commerce, n° 396 ; opérations sur immeubles et fonds de commerce, n° 397.

II. — *Vérification de comptabilité*, n° 398 : vérification de la sincérité et de l'exactitude des documents comptables, n° 399 ; authenticité, n° 400 ; vérification en la forme, n° 401 ; vérification au fond, n° 402 ; recoupements, n° 403 ; pièces justificatives, n° 404 ; résultat, n° 405. — Interprétation des résultats de la comptabilité n° 406 ; conception fiscale du bénéfice, n° 407 ; postes comportant une évaluation (devises, stocks, amortissements), n° 408 ; écritures d'inventaire et comptes de résultats, n° 409. — Comment doit être conduite la vérification de comptabilité, n° 410.

III. — *Appréciation des divers systèmes adoptés successivement par le législateur*, n°s 411 à 413.

385. — L'industrie et le commerce supportent une grande partie de nos impôts sur les revenus sous la forme de l'impôt cédulaire, de la taxe spéciale sur le chiffre d'affaires et de l'impôt général. Aussi le législateur a-t-il cherché à donner à l'Administration des moyens efficaces de connaître les résultats des entreprises industrielles et commerciales. Le procédé le plus simple aurait été d'obliger tous les contribuables relevant de cette cédula à tenir une comptabilité et à la mettre à la disposition des contrôleurs en même temps que toutes les pièces justificatives. Mais l'habitude de tenir une comptabilité n'aurait pas pénétré facilement dans le milieu des petits commerçants. D'autre part, pour certains commerces, il n'existe pas de véritables pièces justificatives et l'exactitude des comptes,

ne pouvant pas être *établie*, devrait être *présumée*, ce qui ferait naître des possibilités de fraude. En présence de ce problème, le législateur a dû chercher un moyen de suppléer à l'inexistence ou à l'imperfection des documents comptables. Il n'en subsiste pas moins que, dans tous les cas où un contrôle exact peut être réalisé, il a pour base la *vérification de comptabilité*. Nous allons étudier d'abord les dispositions législatives intéressant le contrôle des bénéfices commerciaux. Nous montrerons ensuite rapidement comment s'effectue la vérification de comptabilité et quel parti on peut en tirer. Enfin, nous résumerons en une courte conclusion les réflexions que suggèrent les diverses solutions adoptées successivement par le législateur.

I. — DISPOSITIONS LÉGISLATIVES. — 386. — Parmi les dispositions relatives au contrôle des bénéfices industriels et commerciaux, les unes sont *générales* et trouvent leur application quelle que soit la nature du commerce ou de l'industrie exercés par le contribuable, les autres sont *spéciales* à certaines catégories d'assujettis.

387. — **A) Dispositions générales.** — Les dispositions générales ont été considérablement modifiées par la loi du 4 avril 1926. Pour la clarté de notre exposé, nous examinerons d'abord le régime résultant de la législation qui est encore applicable pour l'établissement de l'impôt dû au titre de l'année 1926 et, ensuite, le système qui entrera en vigueur au 1^{er} janvier 1927.

388. — **a) Législation applicable en 1926.** — Pour cette année encore, il y a trois modalités différentes pour l'établissement de l'impôt cédulaire sur les bénéfices commerciaux : l'imposition d'après le bénéfice net réel, la taxation d'après le chiffre d'affaires et le forfait.

389. — Les contribuables placés *obligatoirement* ou *facultativement* sous le régime de l'imposition d'après le *bénéfice net réel* doivent, en vertu de l'article 5 de la loi du 31 juillet 1917, fournir au contrôleur tous les renseigne-

ments dont il a besoin. Il en résulte, notamment, que ce fonctionnaire peut leur demander de mettre à sa disposition l'ensemble de leur comptabilité, qu'il s'agisse des particuliers ou des sociétés dispensées de l'envoi spontané de leur compte de profits et pertes (rép. min. à M. Piétri, dép., *J. O.*, 2 mars 1926, n° 6375, p. 1112). Toutefois, la comptabilité doit être examinée sur place et le vérificateur n'a pas le droit d'en exiger le déplacement (rép. min. à M. René Lefebvre, dép., n° 20.267, *J. O.*, 23 février 1924), ni même d'obliger l'assujetti à lui en fournir des extraits (160) (rép. min. à M. Lesaché, dép., n° 4975, *J. O.*, 22 août 1925, Déb. parl., Ch., p. 3507). A l'appui des énonciations de leurs documents comptables, les commerçants et industriels doivent produire des *pièces justificatives* (factures, bordereaux d'achat ou de livraison, lettres de voiture, etc.). Le droit de communication s'étend à tous les comptes et à toutes les pièces de recettes ou de dépenses pouvant être utilisées pour le contrôle du bénéfice net.

390. — Les assujettis qui désirent être taxés d'après un bénéfice évalué par application à leur chiffre d'affaires d'un coefficient approprié sont tenus de fournir à l'appui de leur déclaration toutes justifications propres à établir ce chiffre. Ils doivent, en particulier, représenter à la demande du contrôleur tous les comptes relatifs à leurs ventes et à leurs recettes.

Sous le régime de la loi de 1917, la vérification de la comptabilité devait s'arrêter là. Le contrôleur ne pouvait pas étendre ses investigations aux comptes de résultats qui permettent de déterminer le bénéfice net. Mais l'article 32 de la loi du 31 juillet 1920 est venu permettre d'exiger la représentation de tous les documents comptables pour tous les commerçants dont le chiffre d'affaires était

(160) Toutefois, rien ne s'oppose à ce que le contrôleur demande à l'intéressé de lui fournir *bénévolement* des extraits dont la confection n'exige pas un trop long travail. Dans la pratique, les contribuables acceptent généralement de déférer à une telle demande. Bien entendu, au cas où ils s'y refuseraient, on ne pourrait leur appliquer aucune sanction.

supérieur à 50.000 francs. L'Administration, malgré l'opinion de certains auteurs et la jurisprudence contraire de la Cour de cassation (*supra*, n° 357), a considéré que ce droit général de communication pouvait être utilisé même à l'égard des redevables qui avaient choisi le mode de la taxation d'après le chiffre d'affaires et que, par suite, le contrôleur était autorisé à rechercher dans leur comptabilité le montant exact de leur bénéfice net et à fixer en conséquence le coefficient (rép. min. à M. Sclafer, dép., n° 2016, *J. O.*, 3 mai 1925, Déb. parl., Ch., p. 2354), et cela même par voie d'imposition supplémentaire (rép. min. à M. Barillet, dép., n° 5938, *J. O.*, 20 janvier 1926, Déb. parl., Ch., p. 94). Par ce moyen, les deux modes d'imposition arrivaient à se rejoindre.

Cependant, il faut remarquer que l'article 1^{er} de la loi du 16 avril 1924 a limité à cet égard le champ d'application de l'article 32 de la loi du 31 juillet 1920, en décidant que, pour les redevables dont le chiffre d'affaires ne dépasse pas 200.000 francs (vendeurs ou fabricants de marchandises) ou 40.000 francs (fournisseurs de services), il serait fixé un coefficient unique devant s'imposer à l'Administration aussi bien qu'à l'assujetti.

391. — Enfin, les contribuables qui bénéficient du forfait pour la perception de l'impôt sur le chiffre d'affaires et qui n'ont pas fait parvenir au contrôleur, dans le délai légal, leur compte de profits et pertes de l'exercice précédent, sont *pratiquement* soustraits à tout contrôle (loi du 16 avril 1924, art. 2 et 5), le seul contrôle prévu, confié à la commission dont nous avons parlé (*supra*, n°s 115 et 116), ne pouvant être mis en jeu qu'au moment du renouvellement du forfait.

392. — b) *Législation applicable à partir de 1927.* — Nous avons déjà dit que la loi du 4 avril 1926 supprime le forfait et la taxation d'après le chiffre d'affaires, mais qu'elle maintient une distinction entre les contribuables suivant que leur bénéfice ne dépasse pas 50.000 francs ou excède ce chiffre.

393. — Ceux dont le bénéfice ne dépasse pas 50.000 francs n'ont pas, en principe, à fournir de justifications à l'appui de leur déclaration. C'est au contrôleur qu'il appartient d'en apprécier l'exactitude, d'après les renseignements qu'il possède ou qu'il peut recueillir. S'il estime la déclaration inexacte, il peut la rectifier en suivant la procédure que nous avons indiquée. Si le désaccord persiste, le contrôleur peut porter l'affaire devant la commission consultative (*supra*, n° 121). Il n'est d'ailleurs pas obligé de le faire ; mais, s'il rectifie la déclaration sans avoir obtenu un avis conforme de la commission, c'est à l'Administration qu'incombe la charge de la preuve, en cas de réclamation contentieuse. Dans le cas contraire, c'est le contribuable qui doit justifier du bien fondé de ses prétentions.

394. — Les contribuables dont le bénéfice dépasse 50.000 francs et les sociétés soumises au droit de communication de l'Enregistrement sont placés dans la même situation que précédemment les assujettis imposés d'après le bénéfice réel. Toutefois, le contrôleur a, en outre, la possibilité d'attacher à sa rectification une présomption d'exactitude en se mettant d'accord avec la commission des cinq commerçants.

395. — B) *Dispositions spéciales.* — Le législateur a pris des mesures particulières en vue de faciliter le contrôle des bénéfices réalisés par certains contribuables qui, en raison de la nature spéciale de leurs opérations, pouvaient facilement échapper aux vérifications.

396. — C'est ainsi que l'article 6 de la loi du 13 juillet 1925 a prescrit la déclaration par les chefs d'entreprise de toutes les sommes dépassant 1000 francs, payées à titre de rémunération aux courtiers, commissionnaires et autres intermédiaires de commerce n'ayant pas la qualité de salariés (*supra*, n° 327). Ces déclarations peuvent servir à vérifier par rapprochement le bénéfice déclaré par les contribuables.

397. — La même loi, qui a modifié le régime auquel étaient soumises les personnes et sociétés faisant des opérations portant sur l'achat et la vente des immeubles et des fonds de commerce, en les rattachant à la cédule des bénéfices commerciaux, a édicté également certaines obligations spéciales à l'égard des contribuables de cette catégorie. Ils doivent désormais faire une déclaration d'existence à l'Enregistrement, tant pour leur siège principal que pour chacune de leurs succursales. Ils sont obligés de tenir deux répertoires sur lesquels ils inscrivent jour par jour tous les mandats, promesses de vente et actes translatifs de propriété ; l'un des répertoires est affecté aux opérations qui relèvent de la profession d'*intermédiaire* ; sur l'autre sont mentionnés les actes qui se rattachent à la qualité de *propriétaire* des assujettis (loi du 13 juillet 1925, art. 39, et décret du 11 août 1925). Enfin ils sont soumis, vis-à-vis des agents de l'Enregistrement et de *ceux des Contributions directes*, au droit de communication organisé par les lois de 1871 et 1875 (*supra*, n° 346) (161).

II. — VÉRIFICATION DE COMPTABILITÉ. — **398.** — Nous avons vu que le droit donné au contrôleur d'exiger dans certains cas des justifications aboutit pratiquement à lui permettre d'effectuer des recherches dans la comptabilité des assujettis. On peut dire que tout le contrôle des bénéfices industriels et commerciaux consiste dans la *vérification des comptabilités*. Nous n'allons pas entreprendre ici une étude technique détaillée de cette importante question. Il y faudrait un ouvrage spécial. Nous nous bornerons à indiquer succinctement comment le vérificateur peut s'assurer de la sincérité et de l'exactitude des documents qui

(161) Il faut ajouter que certaines dispositions législatives, sans organiser un contrôle particulier, nécessitent une surveillance spéciale. Tel est le cas de l'article 12 de la loi du 30 juin 1923, qui ordonne l'imposition immédiate des bénéfices en cas de cession ou de cessation d'entreprise. Des mesures ont été prises afin que l'administration des Contributions directes soit immédiatement avisée, par les soins de l'Enregistrement, des cessions de fonds de commerce. Le contrôleur doit, de son côté, surveiller les cessations d'entreprise.

lui sont représentés et de quelle manière il doit en interpréter les données.

399. — A) *Vérification de la sincérité et de l'exactitude des documents comptables.* — Les livres de commerce et les documents comptables ne constituent pas par eux-mêmes une preuve suffisante. Le fait que la déclaration souscrite par un contribuable est corroborée par ses écritures n'en établit pas d'une manière certaine l'exactitude. Il n'y a qu'une *présomption*, laquelle peut être détruite par la preuve contraire. C'est pourquoi il est nécessaire que la comptabilité elle-même soit vérifiée.

400. — Tout d'abord, le contrôleur doit s'assurer de l'*authenticité* des documents qui lui sont représentés. En principe, les livres dont la tenue est prescrite par le Code de commerce (livre journal, livre d'inventaire, livre de copies de lettres) doivent être cotés, paraphés et visés soit par un juge au tribunal de commerce, soit par le maire ou son adjoint. L'inobservation de cette formalité ne constituerait pas, selon nous, un motif suffisant pour écarter la comptabilité si, par ailleurs, l'*authenticité* des documents représentés était suffisamment établie ; mais elle doit inciter le contrôleur à conduire plus strictement sa vérification. S'il s'agit d'une comptabilité reconstituée, les documents originaux doivent être réclamés et examinés.

401. — La *vérification en la forme* se poursuit par le contrôle de l'exactitude matérielle des chiffres. S'il s'agit d'une comptabilité à parties doubles, on examine d'abord les *balances*. Mais comme des erreurs ont pu être commises et dissimulées au moment de l'établissement de ces balances, il est nécessaire de procéder à un pointage des additions et des réports.

402. — Quant à la *vérification au fond*, elle est réalisée par la méthode des *recoupements* et par l'examen des *pièces justificatives*.

403. — Une première application de la méthode des *recoupements* peut être faite à l'intérieur même de la comptabilité examinée, par rapprochement des diverses énonciations. Ainsi, par exemple, on rapproche du compte main-d'œuvre les feuilles de paye émargées par les ouvriers; ou bien on compare au chiffre d'affaires les primes payées aux chefs de rayon ou aux chefs de fabrication et calculées d'après le montant des ventes.

D'autre part, on utilise les renseignements qui ont pu être relevés dans la comptabilité des correspondants (clients, fournisseurs ou banquiers). Ainsi, on confronte les écritures du compte *ventes* avec les indications relevées dans le compte *achats* d'un client. Dans le même ordre d'idées, on doit signaler tout l'intérêt que présente pour le contrôle du chiffre d'affaires l'examen des *comptes en banque* lorsque le banquier sert, en quelque sorte, de caissier à l'entreprise. C'est une raison de plus pour souhaiter que le droit de communication puisse être effectivement exercé à l'égard des banques, en vue de relever dans les documents qu'elles détiennent les renseignements concernant leurs clients. Enfin, en ce qui concerne spécialement les courtiers, commissionnaires et intermédiaires, les déclarations souscrites, depuis cette année, par les chefs d'entreprise qui ont utilisé leurs services fourniront un excellent moyen de vérification.

404. — Quant aux *pièces justificatives*, elles comprennent tous les documents qui constatent une recette ou une dépense et qui restent annexés aux livres de comptabilité. Telles sont, notamment, les factures d'achats, les lettres reçues des clients ou des fournisseurs et celles qui leur ont été envoyées, les bordereaux et relevés émanant des banquiers, et les rouleaux des caisses qui enregistrent automatiquement les recettes pour les ventes au comptant. Cette simple énumération suffit à faire comprendre tout le parti que peut en tirer le vérificateur. Ces pièces permettent, en particulier, de voir si certaines écritures suspectes correspondent bien à la réalité; si une même opé-

ration n'a pas été soit omise, soit comptabilisée deux fois ; si certaines dépenses comprises dans les achats ou dans les frais généraux ne sont pas exclusivement d'ordre privé ; si des marchandises achetées, ayant fait l'objet d'une écriture portée au crédit du fournisseur, ont bien été évaluées à l'inventaire extra-comptable et comprises dans le stock en fin d'exercice, même si elles n'ont pas encore été livrées. Elles constituent, enfin, un moyen de contrôler, dans certains cas, les ventes au comptant chez les détaillants. La *force probante* de ces pièces est plus grande que celle des livres de comptabilité tenus par le contribuable lui-même, parce qu'elles émanent généralement d'un tiers ayant un intérêt opposé ou parce qu'elles ont été établies par un appareil automatique (162).

405. — Si cette vérification fait apparaître l'inexactitude de la comptabilité produite, celle-ci doit être écartée et le contribuable taxé d'office comme ayant produit des justifications insuffisantes, sans préjudice, s'il y a lieu, de l'application de la majoration pour insuffisance de déclaration et de l'engagement de poursuites correctionnelles. (*Infra*, chap. VI, sect. II.)

406. — B) *Interprétation des résultats de la comptabilité.* — Les résultats d'une comptabilité, même rigoureusement sincère et exacte, ne sont pas toujours susceptibles d'être retenus tels quels pour l'établissement de l'impôt. En effet, la législation fiscale n'impose pas aux assujettis un type unique de comptabilité. Elle n'en donne même pas

(162) Il faut remarquer que, dans certains cas, les pièces justificatives font défaut sans qu'il en résulte nécessairement que l'écriture considérée soit inexacte. Il en est ainsi pour certains commerces dont les usages n'admettent pas la délivrance de factures ; dans cette hypothèse, le contribuable peut faire la preuve par tous autres moyens en son pouvoir (rép. min. à M. Saint-Venant, dép., *J. O.*, 20 juillet 1923, Déb., Ch., p. 3450, et à M. Guichard, dép., n° 6051, *J. O.*, 30 janvier 1926, Déb., Ch., p. 334). Il en est de même de certains frais professionnels des intermédiaires de commerce qui ne peuvent pas, pratiquement, être justifiés (note D. G. du 24 mars 1926, n° 938).

un modèle. Il en résulte que, suivant les entreprises, des profits identiques sont comptabilisés différemment. De plus, les industriels et les commerçants déterminent leur bénéfice net de telle façon qu'il ne répond pas toujours à la notion fiscale du bénéfice imposable. Il en résulte que les résultats d'une comptabilité vérifiée doivent être *interprétés*.

407. — Maintenant que l'Administration a abandonné la doctrine de l'imposition des plus-values de fonds de commerce, il semble que l'on peut dire que le bénéfice imposable est *le bénéfice net résultant du compte d'exploitation après déduction de toutes charges, y compris la valeur locative des immeubles affectés à l'exploitation et les amortissements généralement admis d'après les usages de chaque nature d'industrie ou de commerce, à l'exclusion de toute plus-value des éléments de l'actif autres que les marchandises et les devises ou valeurs faisant partie du fonds de roulement*.

Quels sont donc les points sur lesquels des divergences pourront se produire le plus souvent entre la façon de faire du contribuable et la doctrine administrative ? Ces divergences seront généralement limitées aux postes qui comportent une *évaluation* et aux écritures qui font ressortir le bénéfice net de l'exercice.

408. — 1° *Postes comportant une évaluation.* — Etant donné que nous écartons de la définition du bénéfice les plus-values des éléments d'actif qui ne font pas partie du fonds de roulement (et par suite aussi les moins-values), il ne nous reste plus à examiner à cet égard que la question des *devises étrangères* qui sont comprises dans les moyens de paiement de l'entreprise, celle des *stocks* et celle des *amortissements*.

a) *Devises étrangères.* — L'Administration estime que ces devises peuvent être évaluées soit au prix d'achat, soit au cours du jour de la clôture du bilan, à condition qu'elles figurent pour la même valeur dans les écritures d'ouver-

ture de l'exercice suivant (rép. min. à M. Ameline, dép., n° 6832, *J. O.*, 2 mars 1926, p. 1112). Le contrôleur se bornera, par suite, à comparer la valeur attribuée à ces éléments à la balance de clôture et à la balance d'entrée de l'exercice suivant (163). La situation est la même pour les dettes chiffrées en devises étrangères soumises aux fluctuations du change.

b) *Stocks*. — En bonne pratique commerciale et comptable, les stocks doivent être évalués au prix de revient ou au cours du jour de la clôture de l'exercice si ce dernier est inférieur. Il faut observer que, dans le cas où un industriel évalue au prix de revient ses marchandises fabriquées et non vendues, il peut faire varier sensiblement son bénéfice, suivant qu'il comprend ou non dans le prix de revient, outre les frais de fabrication, tout ou partie des frais généraux fixes (164). Il n'y a pas de moyen légal pour empêcher cette pratique, qui est une cause de perte pour le Trésor, parce qu'elle permet, lorsqu'il s'agit d'une entreprise individuelle, d'éviter les effets de la progressivité de l'impôt général. Le même procédé peut aussi aboutir, dans certains cas, à diminuer le bénéfice passible de l'impôt cédulaire ; en effet, si l'évaluation au chiffre fort a lieu une année où l'affaire est en déficit et dans les limites du déficit, de façon que la perte s'en trouve seulement atténuée, cette évaluation, reprise au début de l'exercice suivant, atténuera le bénéfice brut de cet exercice. Pour éviter cela, il faudrait ou bien admettre la solidarité des exercices successifs, ou bien préciser que l'évaluation du stock devra toujours être faite suivant les mêmes règles. Quoi qu'il en soit, le contrôleur doit actuellement se borner à vérifier si l'évaluation a bien été faite au prix de revient ou au cours exact du jour de l'établissement du bilan et à s'assurer que le chiffre qui représente le stock

(163) Il semble que la même solution doive être adoptée en ce qui concerne les fluctuations des cours des valeurs mobilières à l'égard des assujettis qui font commerce habituel de ces valeurs.

(164) JEANNIN, *La Vie financière des Sociétés*, pp. 112 et suiv.

à l'ouverture de l'exercice est bien le même que celui qui a été retenu à la clôture de l'exercice précédent.

c) *Amortissements*. — L'amortissement a pour but, au point de vue comptable, de constater dans les écritures la dépréciation réelle des valeurs de l'actif et, au point de vue économique, de permettre à l'industriel ou au commerçant de constituer sur ses bénéfices annuels une réserve qui lui permettra, le moment venu, de remplacer un matériel démodé ou hors d'usage, ou de faire édifier de nouvelles constructions. La loi du 31 juillet 1917 comprend dans les charges de l'entreprise, venant en déduction pour le calcul du bénéfice net, « *les amortissements généralement admis d'après les usages de chaque nature d'industrie et de commerce* ». Cette formule, très large, semblait devoir éviter toute discussion. Mais, d'une part, certains assujettis pratiquent des amortissements sur des éléments de leur actif qui ne se déprécient pas (terrains, fonds de commerce) ; d'autre part, certains, notamment des sociétés anonymes, affectent aux amortissements une quote-part du bénéfice qui varie suivant l'importance de celui-ci et n'est pas limitée par un plan préétabli. Ces deux pratiques aboutissent à créer des réserves occultes et le contrôleur doit, pour les empêcher, vérifier soigneusement les taux d'amortissement en se référant aux divers postes *immobilisations* du bilan.

Par ailleurs, la dépréciation de la monnaie est venue poser un nouveau problème en faisant naître un écart considérable entre le *prix de revient* de l'élément à amortir et sa *valeur probable de remplacement*. Etant donné qu'un matériel, par exemple, dont la valeur inscrite au bilan est chiffrée en francs-or, est amorti au moyen de bénéfices chiffrés en francs-papier, il faudra, pour reconstituer une valeur francs-papier équivalente à la valeur francs-or primitive, un plus grand nombre d'unités francs que celui qui est inscrit au bilan. Autrement dit, un matériel qui a été acheté, en 1916, 50.000 francs, devra être payé environ 300.000 francs s'il est nécessaire de le renouveler en 1926 : il faut donc que, pendant la période d'amortissement 1916-

1926 l'entrepreneur ait prélevé sur ses bénéfices 300.000 francs s'il ne veut pas être obligé de prendre la différence sur son capital. En présence de cette situation, les chefs d'entreprise avisés ont décidé d'amortir les éléments périssables de leur actif non plus d'après le prix de revient, mais d'après la *valeur de remplacement*, soit en calculant l'amortissement lui-même directement sur cette valeur, soit en constituant, outre l'amortissement calculé sur le prix de revient, une provision spéciale déterminée en tenant compte de la dépréciation du franc (165).

Or, l'Administration estime que les amortissements, pour correspondre à la dépréciation réelle, doivent être calculés sur le *prix de revient* (rép. min. à M. Delpierre, sénateur, n° 6899, *J. O.*, 27 mai 1925). Cette thèse s'explique, d'ailleurs, par les difficultés que l'on rencontrerait dans la pratique, lorsqu'il s'agirait de déterminer la valeur de remplacement.

Quoi qu'il en soit, si les vérifications de comptabilité sont généralisées et poussées à fond, il est probable que de nombreux conflits s'élèveront à ce sujet entre les contribuables et l'Administration. Il serait donc souhaitable que le législateur intervienne pour régler cette question.

409. — 2° *Ecritures d'inventaire et comptes de résultats.* — C'est généralement dans la façon dont sont passées les écritures d'inventaire et établis les comptes de résultats qu'on rencontre le plus de divergences entre la pratique des assujettis et les exigences de l'Administration.

Nous indiquerons tout d'abord que parmi les frais généraux figurent souvent, dans les entreprises individuelles ou les sociétés de personnes, des intérêts ou des prélèvements dont bénéficient l'exploitant ou les associés en nom. Ces sommes doivent être réintégrées dans le bénéfice imposable. Il en est de même des intérêts servis aux actions

(165) Sur cette très intéressante question, on consultera avec profit : BAYART, *Les effets de l'inflation sur le bilan*, Lille, 1924, et BANÈS, *Les amortissements industriels, les réserves et le report à nouveau au point de vue fiscal*, thèse de Paris, 1925.

privilégiées dans les sociétés de capitaux et aussi des sommes payées par la société pour le compte des actionnaires, au titre des impôts dus sur le coupon. (Cons. d'Et., 17 mars 1922, n° 66.009.)

D'autre part, le contrôleur doit rechercher la raison d'être et le fonctionnement des diverses réserves, qui, en principe, doivent être réintégrées dans les bénéfices, et apprécier les raisons qui justifient la constitution de provisions diverses. Signalons enfin, à ce propos, que les *comptes d'ordre* dissimulent souvent des bénéfices illégalement mis en réserve et que chacun d'eux doit faire l'objet d'une étude approfondie.

410. — C) *Comment doit être conduite la vérification de comptabilité.* — Il faut, pour qu'une vérification de comptabilité puisse donner de bons résultats, que le contrôleur ait d'abord minutieusement étudié son dossier. Il faut qu'il soit renseigné sur la marche générale de l'entreprise et même sur la personnalité de l'entrepreneur et de ses principaux collaborateurs, en particulier du chef comptable. Le degré de confiance qu'on peut leur accorder indiquera si l'on doit s'attendre à trouver de simples inexactitudes ou de véritables fraudes.

En outre, il est bon que le vérificateur puisse localiser ses recherches. Pour cela, il y a intérêt à reprendre les résultats de l'entreprise pendant plusieurs années et à établir des tableaux comparatifs ou même des graphiques permettant de suivre les modifications survenues dans les modes d'évaluation des différents postes et dans leurs valeurs, ainsi que les variations des pourcentages de bénéfice net, bénéfice brut, frais généraux, frais de fabrication, de main-d'œuvre ou de vente et de l'importance relative des stocks de matières premières et de produits fabriqués, etc., etc. Cette méthode permet de situer les anomalies, et le contrôleur, ainsi préparé, peut procéder à une vérification par épreuves en choisissant judicieusement les comptes où il pense trouver des irrégularités. Si cette épreuve n'a donné aucun résultat et si les doutes subsistent, il faut

procéder à une vérification complète comportant le pointage de toutes les écritures et le rapprochement avec les pièces justificatives.

III. — APPRÉCIATION DES DIVERS SYSTÈMES ADOPTÉS SUCCESSIVEMENT PAR LE LÉGISLATEUR. — **411.** — On peut dire que la préoccupation constante du législateur, de 1907 à 1926, a été de trouver un moyen permettant de ne pas obliger les petits commerçants à produire des livres, tout en les imposant d'après leurs facultés réelles.

412. — Le système qui était sorti, en 1917, d'une transaction entre la Chambre et le Sénat devait bien, dans l'esprit des auteurs de la loi, comporter un régime analogue à un forfait en faveur des contribuables qui ne demanderaient pas à être imposés d'après les résultats de leur comptabilité. Mais la Commission des coefficients, usant de la faculté qui lui avait été reconnue de fixer pour chaque profession un minimum et un maximum, avait laissé le plus souvent une très grande marge au choix des agents de l'Administration, de telle sorte que l'imposition d'après le chiffre d'affaires constituait non pas un mode forfaitaire, mais une véritable *taxation administrative*. Par la suite, ce caractère s'était encore accentué grâce à la mise en jeu de l'article 32 de la loi du 31 juillet 1920, qui permettait de rechercher dans la comptabilité de l'intéressé le montant de son bénéfice réel. Mais la loi du 16 avril 1924 avait marqué un retour à l'idée première, en instituant le *forfait* véritable pour les petits contribuables.

L'ensemble de ces dispositions aboutissait à ce résultat que, sur 1.540.000 assujettis 1.190.000 étaient imposés pour un bénéfice de moins de 10.000 francs, dont 900.000 pour un bénéfice inférieur à 5.000 francs.

413. — La loi du 4 avril 1926 réforme radicalement l'assiette de l'impôt. Le système qu'elle instaure à l'égard des commerçants dont le bénéfice ne dépasse pas 50.000 francs permettra, semble-t-il, d'éviter les fraudes qui abou-

tiraient à un résultat invraisemblable, puisque la commission pourra *apprécier* le bénéfice imposable. C'est là un avantage certain, car il n'est pas de contrôle possible de la comptabilité pour la plupart des détaillants. Par contre, les erreurs commises de bonne foi par le contribuable, si elles n'attirent pas l'attention du contrôleur par leur importance exceptionnelle, ne pourront plus être rectifiées. Enfin, si le texte nouveau devait avoir pour conséquence de soustraire, en fait, à l'application du droit de communication de la loi de 1920 tous les commerçants dont le bénéfice est inférieur à 50.000 francs, ce serait une grave atteinte à l'efficacité du contrôle, car il deviendrait désormais impossible d'utiliser, pour la vérification des déclarations souscrites par les assujettis obligés de fournir des justifications, les renseignements qui précédemment pouvaient être puisés dans la comptabilité de ces redevables.

SECTION II

BÉNÉFICE DE L'EXPLOITATION AGRICOLE

SOMMAIRE. — Prédominance du forfait, n° 414.

I. — *Évaluation forfaitaire*. — Vérification des déclarations, n° 415.

II. — *Contrôle des résultats réels de l'exploitation agricole*, n° 416.
— Demande en réduction de l'impôt cédulaire, n° 417. — Déclaration du bénéfice réel pour l'assiette de l'impôt général, n° 418. — Déduction d'un déficit provenant d'une exploitation agricole, n° 419.
— Comptabilité agricole : difficultés spéciales de la vérification, n° 420.

414. — D'après les dispositions législatives actuellement en vigueur, les bénéfices de l'exploitation agricole font l'objet, en règle générale, d'une *évaluation forfaitaire* ; mais il est tout de même certains cas où l'Administration peut être amenée à rechercher les résultats réels de l'exploitation.

Nous allons voir comment se présente dans ces diverses circonstances le travail du contrôleur.

I. — EVALUATION FORFAITAIRE. — **415.** — Dans l'hypothèse de l'évaluation forfaitaire du bénéfice, le contrôleur n'a qu'à vérifier les déclarations souscrites par les exploitants et les propriétaires (*supra*, n° 299).

La déclaration de la consistance cadastrale des exploitations peut être contrôlée par rapprochement avec les matrices et le plan de la commune. Quant aux modifications survenues dans les exploitations et aux changements de fermier ou de métayer, les renseignements recueillis au cours des tournées et les relevés effectués à l'Enregistrement permettent de s'assurer si les intéressés ont bien rempli toutes leurs obligations.

II. — CONTROLE DES RÉSULTATS RÉELS DE L'EXPLOITATION AGRICOLE. — **416.** — Ce contrôle a lieu dans trois cas : lorsque le contribuable demande une réduction de l'impôt cédulaire en faisant valoir que son bénéfice réel de l'année précédente a été inférieur à l'évaluation forfaitaire ; lorsqu'il a inscrit dans sa déclaration pour l'impôt général un chiffre inférieur au forfait ; enfin lorsqu'il a demandé la déduction d'un déficit provenant de son exploitation agricole.

417. — a) Dans le premier cas, le réclamant doit fournir toutes les justifications nécessaires (166). On exigera donc qu'il représente des documents faisant ressortir le résultat exact de l'exploitation. Le Conseil d'Etat a jugé que la production d'un carnet de compte ne distinguant pas entre les dépenses de l'exploitation et les dépenses personnelles de l'exploitant ne constitue pas une justification suffisante (Cons. d'Et., 28 mars 1924, n° 76.577) (167). Il

(166) Loi du 31 juillet 1917, art. 17, deuxième al.

(167) Il a été jugé également que sont insuffisantes les justifications produites par un contribuable qui n'a pu représenter qu'un livre de compte incomplet sur lequel il a, notamment, omis d'inscrire comme recettes la valeur des produits qu'il a prélevés sur ses terres pour son

semble donc que l'on soit en droit d'exiger la représentation d'une comptabilité analogue à celle d'une entreprise commerciale.

418. — *b)* Lorsque le contribuable a inscrit dans la déclaration détaillée de ses revenus un chiffre de bénéfices agricoles inférieur au montant de l'évaluation forfaitaire, sans demander une réduction correspondante de l'impôt cédulaire, des difficultés peuvent se présenter. En effet, si l'on applique les règles relatives à l'impôt général, l'intéressé n'a pas à fournir de justifications; le contrôleur peut seulement lui demander des éclaircissements et rechercher lui-même des éléments de vérification. Le contrôle, dans ces conditions, serait très difficile, car on ne peut pas déterminer *avec précision* le revenu d'une exploitation agricole en connaissant seulement la superficie correspondant à chaque nature de culture, le rendement moyen et le prix de vente moyen des produits dans la région. Il semble d'ailleurs bien résulter de la disposition précitée de l'article 17 de la loi du 31 juillet 1917 que le législateur a voulu attacher à l'évaluation forfaitaire une présomption d'exactitude. Si l'on admet l'extension de cette solution à l'impôt général dû par le même contribuable, celui-ci pourra être invité à produire non seulement des éclaircissements, mais de véritables justifications.

419. — *c)* Au cas où il s'agit d'apprécier le bien fondé d'une déduction représentant un déficit agricole, le contrôleur peut encore exiger la production d'une comptabilité en règle.

420. — Il résulte de ce qui précède que, dans tous les cas, le contrôle des résultats réels d'une exploitation agricole se ramène à une vérification de comptabilité.

entretien et celui de l'ensemble de sa maison (Cons. d'Et., 18 décembre 1925, Dup., 1926, p. 164).

Voir aussi, dans le même sens : Cons. d'Et., 18 décembre 1925, Dup., 1926, p. 165.

Mais il faut observer qu'une comptabilité agricole est beaucoup plus difficile à vérifier qu'une comptabilité commerciale parce que l'évaluation des éléments non réalisés présente beaucoup plus d'incertitude ; parce que, le plus souvent, une part importante des produits est consommée dans l'exploitation elle-même ; enfin, parce que les pièces justificatives font généralement défaut.

C'est cette difficulté du contrôle qui a conduit les Chambres à disjoindre, au cours de la discussion des lois des 4 et 29 avril 1926, les propositions qui tendaient à imposer d'après le bénéfice réel résultant de la comptabilité les agriculteurs dont le bénéfice dépasse 50.000 francs.

Ajoutons enfin que le contrôle est encore rendu plus inefficace par le fait que l'impôt est établi au lieu de l'habitation principale et non au siège de l'exploitation.

SECTION III

TRAITEMENTS, SALAIRES, PENSIONS ET RENTES VIAGÈRES

SOMMAIRE. — I. — *Traitements et salaires*, n° 421. — Contrôle de la déclaration de l'employeur, n° 422. — Contrôle des déductions : possibilité de demander des justifications, n° 423 ; versements volontaires en vue de la constitution d'une pension de retraite, n° 424 ; dépenses professionnelles : appréciation de leur caractère, n° 425 ; détermination de leur montant, n° 426. — Cas où il n'y a pas de déclaration de l'employeur, n° 427. — Avantages en nature, n° 428.

II. — *Pensions et rentes viagères*, n° 429.

Nous étudierons l'application du contrôle à la détermination des *traitements et salaires* d'abord, des *pensions et rentes viagères* ensuite.

I. — TRAITEMENTS ET SALAIRES. — **421.** — L'assiette de l'impôt sur les traitements et salaires relève à la fois des deux systèmes de la déclaration contrôlée et de la taxation

administrative. En règle générale, il existe une déclaration de l'employeur ; mais le contribuable a le droit d'obtenir sur le montant brut de sa rémunération certaines déductions ; enfin, pour certaines catégories de redevables, la déclaration de l'employeur fait défaut. Par suite, trois questions se posent. Comment sera contrôlée la déclaration de l'employeur ? Comment seront vérifiées les déductions demandées par l'assujetti ? Comment sera déterminée la base de l'imposition en l'absence de toute déclaration ?

422. — A) *Contrôle de la déclaration de l'employeur.* —

Le meilleur moyen de contrôle est le rapprochement des déclarations souscrites avec les indications de la comptabilité du chef d'entreprise et, notamment, avec les feuilles de paye et les listes d'émargement. Mais la comptabilité ne peut être examinée que lorsque le déclarant est un commerçant ou un industriel assujetti à l'obligation de fournir des justifications (loi du 4 avril 1926, art. 9) ou de représenter ses livres par application des dispositions de l'article 32 de la loi du 31 juillet 1920.

Un autre moyen susceptible d'être utilisé, quelle que soit la profession de l'employeur, mais qui ne pourra s'exercer qu'occasionnellement, découle du droit d'examiner les pièces produites en justice à l'occasion d'une contestation entre employeur et salarié ou d'un procès en dommages-intérêts à la suite d'un accident entraînant une incapacité de travail (loi du 4 avril 1926, art. 6).

Enfin, des renseignements intéressants peuvent être tirés des contrats de travail enregistrés, des registres des bureaux municipaux de placement et des offices du travail, des tarifs syndicaux, des conventions collectives de travail intervenant, par exemple, à la suite d'une grève et même des déclarations souscrites spontanément par les salariés, pour l'établissement de l'impôt général sur le revenu.

423. — B) *Contrôle des déductions.* — Le contribuable peut obtenir la déduction, sur son salaire brut, de l'impôt cédulaire de l'année précédente, des versements effectués

pour la constitution d'une pension de retraite et des dépenses directement nécessitées par l'exercice de la profession. De ces trois catégories de déductions, le contrôleur peut connaître seulement l'impôt cédulaire (et encore faut-il, pour cela, qu'il le calcule). Il est donc nécessaire que le contribuable, s'il veut s'assurer le bénéfice des dispositions légales, fasse connaître le montant des sommes à déduire. Comme, d'autre part, la déclaration de l'employeur fait foi jusqu'à preuve contraire, il faut admettre que l'intéressé est tenu de justifier du bien fondé des déductions qu'il sollicite (168).

424. — En ce qui concerne spécialement les versements effectués volontairement en vue de la *constitution d'une pension de retraite*, le contrôleur doit s'assurer que les sommes déduites ont bien été effectivement affectées à cet usage et il peut se faire représenter les quittances correspondantes. D'autre part, il doit rechercher si, eu égard à leur importance et à leur modalité (169), ces versements ne constituent pas de véritables placements (Cons. d'Et., 22 novembre 1923, n° 77.827).

425. — Quant aux *dépenses professionnelles*, l'appréciation de leur caractère et la vérification de leur montant soulève de nombreuses difficultés. En règle générale, doivent seuls être déduits les frais que nécessite spécialement l'exercice de la fonction ou de l'emploi (Cons. d'Et., 25 janvier 1924, n° 75.981, et 29 février 1924, n° 78.906). C'est ainsi qu'il a été jugé que le salaire d'une bonne chargée de la surveillance des enfants d'un salarié n'est pas une dépense déductible (Cons. d'Et., 28 novembre 1924). De même ne seraient pas déductibles les frais de transport et les frais supplémentaires de nourriture supportés par un contribuable du fait de l'éloignement de son habitation, lorsqu'il n'est pas justifié que ces dépenses sont inhérentes

(168) Voir en ce sens : Cons. d'Et., 4 avril 1924, Dup., 1924, p. 553.

(169) A notre avis, des versements faits à une compagnie d'assurances, à *capital réservé*, ne doivent pas être déduits.

à l'exercice de la profession (Cons. d'Et., 25 janvier 1924). Par contre, ces frais supplémentaires de nourriture doivent être déduits lorsque l'intéressé les a supportés non par convenance personnelle, mais à raison des obligations de son emploi (Cons. d'Et., 29 février 1924). L'Administration admet même que les frais de transport auxquels est obligé, pour se rendre à son travail, un contribuable qui, par suite de circonstances indépendantes de sa volonté, s'est logé en un lieu éloigné peuvent être déduits (rép. min. à M. Chaussy, dép., n° 2398, *J. O.*, 11 mars 1925, Déb. parl., Ch., p. 1556). Les frais de déménagement d'un fonctionnaire qui change de résidence sont considérés comme frais professionnels. Il n'en est pas de même pour un fonctionnaire admis à la retraite (Cons. d'Et., 15 décembre 1925, Dup., 1926, p. 108).

426. — La quotité des frais professionnels est le plus souvent très difficile à déterminer. Il n'est pas possible, pratiquement, d'exiger des justifications précises d'un contribuable qui a déduit, par exemple, dans sa déclaration relative à l'impôt général 1.000 francs pour frais supplémentaires de nourriture ou 500 francs pour dépenses de transport. L'évaluation des dépenses spéciales assumées par les ouvriers verriers dont le cas a été signalé à plusieurs reprises par des parlementaires, ne peut pas non plus être faite strictement. Enfin, il est encore plus difficile de déterminer les frais de représentation qui, pour certains salariés, absorbent une part importante de leurs rémunérations. En présence de ces difficultés, le service des Contributions directes avait été amené à évaluer forfaitairement, pour certaines professions, la déduction correspondant aux dépenses professionnelles ; mais cette pratique a été abandonnée comme contraire au principe de l'imposition d'après le revenu net réel (rép. min. à M. Carnot, dép., *J. O.*, 22 août 1925, Déb. parl., Ch., p. 3506 ; note D. G., 30 septembre 1925). Toutefois cette décision ne peut pas avoir pour effet de supprimer toute déduction des frais professionnels (rép. min. à M. Couhé, dép., n° 6680, *J. O.*,

2 mars 1926, Déb. parl., Ch., p. 1115). Il a d'ailleurs été précisé récemment que les agents ne devront pas refuser systématiquement d'admettre en déduction certains frais dont la justification précise est pratiquement impossible (note D. G., 24 mars 1926).

Etant donné l'impossibilité où l'on se trouve d'obtenir la précision dans l'évaluation des dépenses professionnelles, nous pensons qu'il y aurait intérêt à ce que le pourcentage moyen de ces frais, par rapport au total des rémunérations, soit fixé par région, pour chaque profession, après accord entre l'Administration et les syndicats ou associations professionnels. Les chiffres ainsi déterminés ne lieraient ni les contrôleurs, ni les assujettis ; ils n'auraient que la valeur d'une indication. Ce système éviterait bien des incertitudes et des contestations.

427. — C) *Cas où il n'y a pas de déclaration de l'employeur.* — Lorsque la déclaration de l'employeur fait défaut, le contrôleur doit rechercher lui-même le montant du salaire imposable. Ceci se présente non seulement lorsque la déclaration a été omise, mais encore lorsqu'elle n'est pas obligatoire.

Tel est le cas, notamment, pour les salariés qui sont rémunérés exclusivement par la clientèle au moyen de pourboires et aussi pour les façonniers et artisans qui sont passibles de l'impôt sur les salaires depuis la loi du 30 juin 1923 et pour lesquels aucune déclaration n'est exigée de l'employeur.

Il peut se faire aussi que le salarié ait eu plusieurs patrons dans l'année et que certains d'entre eux n'aient pas été tenus de faire une déclaration, soit parce que l'intéressé n'est pas resté à leur service pendant trente jours consécutifs, soit parce que son salaire ramené à l'année n'atteignait pas le minimum imposable.

Dans toutes ces hypothèses, le contrôle ne peut être exercé que d'une manière occasionnelle, lorsque par exemple le contrôleur vérifie la comptabilité des commerçants pour lesquels ont travaillé les façonniers, ou encore au

cas où des pièces produites en justice l'ont mention du gain annuel des intéressés. Le plus souvent, le contrôleur en sera réduit à s'adresser aux assujettis eux-mêmes qui, d'ailleurs, pourront légalement se refuser à toute déclaration, à moins qu'ils ne soient passibles de l'impôt général sur le revenu et, par suite, tenus de répondre aux demandes d'éclaircissements.

428. — Une autre source de difficultés est l'évaluation des *avantages en nature*. D'après les instructions de l'Administration, lorsque la rémunération attribuée au salarié comprend des avantages de cette sorte, tels que logement, nourriture, entretien, etc..., l'employeur doit se borner à en faire mention et n'a pas à les chiffrer dans sa déclaration. C'est au contrôleur qu'il appartient d'en déterminer la valeur et de l'ajouter, le cas échéant, au montant du salaire payé en espèces. Pour éviter toutes contestations à ce sujet, la Chambre de commerce de Poitiers a demandé que la valeur des rémunérations en nature soit fixée dans chaque département par le Conseil général. Un tel système serait contraire au principe de la taxation d'après le revenu réel, car il est évident que les avantages en nature n'ont pas dans tous les cas la même valeur. D'ailleurs, le droit du contribuable de réclamer après la publication du rôle compense le pouvoir d'appréciation du contrôleur.

II. — PENSIONS ET RENTES VIAGÈRES. — **429.** — Les pensions et les rentes viagères sont soumises au même régime que les traitements et salaires. Le débirentier doit déclarer chaque année les arrérages qu'il a versés pendant l'année précédente au crédientier. L'Administration, se fondant sur le texte non modifié de l'article 27 de la loi du 31 juillet 1917, exige que la déclaration soit faite pour toutes les rentes ou pensions dont le montant annuel dépasse 1.250 francs.

Lorsque le débirentier est un particulier assujetti à l'impôt général sur le revenu, le montant des arrérages payés figure aussi au paragraphe v de sa déclaration et

le rapprochement entre les deux chiffres déclarés constitue un premier moyen de contrôle.

Les déclarations des débirentiers peuvent être contrôlées au moyen des actes constitutifs (testament ou contrat), qui, en cas d'omission de ces déclarations, permettent aussi d'établir la taxation.

Toutefois, il faut remarquer que si la rente est payée par une personne ou une société domiciliées à l'étranger, la déclaration n'est pas faite, et si le bénéficiaire n'a pas déclaré lui-même la constitution de cette rente, conformément aux prescriptions de la loi du 29 juin 1918 relatives à l'enregistrement, il a toutes chances d'échapper à l'impôt.

Enfin, indiquons que, bien que l'imposition soit établie sur le revenu net, le contrôle des déductions (frais de recouvrement généralement peu importants) ne présente aucune difficulté.

SECTION IV

BÉNÉFICES DES PROFESSIONS NON COMMERCIALES

SOMMAIRE. — Difficultés du contrôle, n° 430.

I. — *Evolution de la législation de 1917 à 1926.* — Solution adoptée en 1917, n° 431. — Réformes réalisées en 1925, n° 432. — Régime institué par la loi du 4 avril 1926, n° 433.

II. — *Organisation actuelle du contrôle.* — Rapprochement des diverses énonciations de la déclaration et vérification préparatoire d'après certains indices connus, n° 434. — Communication de la comptabilité pour certains redevables, n° 435. — Justifications, n° 436. — Vérification détaillée, n° 437. — Imprécision de ce contrôle, moyens d'y remédier : les signes extérieurs de la loi de 1925, n° 438 ; la commission instituée par la loi du 4 avril 1926, n° 439.

III. — *La généralisation du livre de recettes et de dépenses*, n° 440.

430. — Les bénéfices provenant de l'exercice d'une profession non commerciale sont, avec les revenus des valeurs mobilières, les éléments d'imposition les plus difficiles à

saisir et à déterminer exactement. En effet, on a considéré, lors de l'institution des impôts sur les revenus, que les habitudes des assujettis de cette catégorie, ainsi que les obligations auxquels certains d'entre eux sont soumis en ce qui concerne le *secret professionnel*, s'opposaient à l'organisation d'un contrôle rigoureux. En outre, les gains des médecins, des avocats, des artistes, des auteurs dramatiques, des peintres, etc., peuvent difficilement être évalués. C'est pourquoi, pendant longtemps, l'impôt sur les bénéfices non commerciaux a été presque exclusivement fondé sur la *conscience* des contribuables (170). Toutefois, on s'est efforcé, au cours de ces deux dernières années, d'établir un système de contrôle permettant d'atteindre les bénéfices de cette nature. Nous allons étudier successivement l'évolution de la législation de 1917 à 1926 et l'organisation actuelle du contrôle ; nous dirons ensuite quelques mots d'un procédé qui a été jusqu'à maintenant écarté par le législateur.

I. — EVOLUTION DE LA LÉGISLATION DE 1917 A 1926. — 431.
— L'article 35 de la loi du 31 juillet 1917 n'organisait pas le contrôle de la déclaration. Par contre, s'écartant en cela du droit commun, il disposait que le contrôleur pouvait rectifier le chiffre du bénéfice déclaré sans avoir à supporter la charge de la preuve en cas de contestation devant la juridiction contentieuse, le tribunal devant *apprécier* les motifs invoqués tant par l'Administration que par le contribuable. Nous avons noté qu'un tel procédé aboutissait à faire jouer au Conseil de préfecture le rôle d'un organe de taxation et à diminuer la valeur juridique de la déclaration en supprimant la présomption d'exactitude (*supra*, n° 315).

En fait, pour apprécier l'exactitude de la déclaration, le contrôleur ne disposait que de renseignements fragmentaires recueillis occasionnellement et il ne pouvait, le plus souvent, se fonder que sur des présomptions. Il avait le

(170) GERMAIN-MARTIN, *op. cit.*, p. 269.

droit de demander au déclarant des éclaircissements, mais non des justifications (171).

432. — Cette absence de contrôle a subsisté jusqu'à la loi du 13 juillet 1925. Celle-ci a introduit dans la législation de l'impôt sur les bénéfices des professions non commerciales la déclaration des tiers (art. 6) ; l'obligation pour certains assujettis de représenter leur comptabilité (art. 8) et enfin le contrôle du bénéfice net déclaré par le rapprochement avec les dépenses ostensibles du contribuable (art. 9).

433. — La loi du 4 avril 1926 a supprimé implicitement le contrôle d'après les signes extérieurs, qui venait d'être organisé ; mais elle a obligé tous les contribuables à *justifier* leur déclaration lorsqu'ils en sont requis, et elle a institué le procédé de la taxation par une *commission* comprenant des représentants de la profession exercée par l'assujetti (art. 12). En outre, pour faciliter la réalisation pratique du contrôle, elle a décidé que l'impôt, qui jusqu'alors était perçu au lieu du domicile, sera désormais établi là où est exercée la profession (art. 14).

II. — ORGANISATION ACTUELLE DU CONTROLE. — **434.** — Nous avons indiqué (*supra*, n° 302) que la déclaration annuelle doit faire mention du montant du bénéfice brut du contribuable, de ses dépenses professionnelles et du chiffre de son bénéfice net de l'année précédente. C'est donc, en quelque sorte, un compte d'exploitation rudimentaire, qui doit être produit par l'assujetti. Par montant du bénéfice brut, il faut entendre le total des recettes professionnelles, c'est-à-dire l'interprétation antérieure ne

(171) Il faut observer cependant que certains auteurs, interprétant le dernier alinéa de l'article 35 primitif, estimaient que le contrôleur pouvait demander, par exemple, le détail des recettes et le nom des clients dans tous les cas où l'assujetti n'était pas tenu au *secret professionnel*. (Voir notamment SAUVAGE, *op. cit.*, pp. 254 et s.)

De toute façon, il ne pouvait pas exiger la production de pièces justificatives, qui le plus souvent faisaient défaut, et il devait se contenter de simples affirmations.

paraissant pas devoir être modifiée, le total des sommes effectivement encaissées au cours de l'année qui a précédé celle de l'imposition (rép. min. à M. Poitou-Duplessy, dép., n° 9052, *J. O.*, 25 juin 1921). Les dépenses professionnelles comprennent tous les frais nécessités par l'exercice de la profession (loyer du cabinet ou des bureaux et salons d'attente, salaires des secrétaires ou employés, des domestiques spécialement attachés à l'entretien des locaux professionnels et à la réception des clients, frais de bureau, frais de déplacement, etc.).

Un premier travail sera effectué par le contrôleur avant toute mise en cause de l'assujetti. Il consistera principalement dans le rapprochement des diverses énonciations de la déclaration, et dans la comparaison du pourcentage des dépenses professionnelles et du bénéfice net avec les mêmes indications, tirées des déclarations produites par d'autres contribuables de la même profession. En outre, le contrôleur recherchera si le montant total des recettes est bien en rapport avec les conditions dans lesquelles l'intéressé exerce sa profession (importance de la clientèle, taux habituel des honoraires, réputation, concurrence). Si cette étude préparatoire fait apparaître des anomalies, il y aura lieu de procéder à un contrôle plus approfondi, qui sera conduit de façon différente, suivant qu'il s'agira ou non d'un redevable tenu de communiquer sa comptabilité.

435. — Lorsque le redevable est astreint par les règlements à la tenue d'une comptabilité, il doit la représenter à toute réquisition du contrôleur (172). Celui-ci, mis en possession de la comptabilité, aura à rechercher, d'une part, si elle corrobore les énonciations de la déclaration, d'autre part, si elle est elle-même exacte. La concordance entre les données de la comptabilité et la déclaration est établie par un simple rapprochement. Par contre, la vérification de la comptabilité elle-même présente plus de difficulté. Le véri-

(172) Il faut admettre que cet agent ne peut pas exiger le déplacement de la comptabilité et doit aller la consulter sur place (analogie avec la solution adoptée à l'égard des commerçants).

ficateur pourra se faire représenter toutes les pièces justificatives qui se trouvent entre les mains du contribuable. Il pourra aussi trouver des éléments utiles dans les déclarations souscrites par les chefs d'entreprise avec lesquels ce dernier a été en rapport d'affaires et même parfois dans les déclarations souscrites, pour l'impôt général, par les particuliers, lorsque les honoraires ont été payés en vue de l'acquisition ou de la conservation d'un revenu (173). Toutefois, il faut reconnaître que, le plus souvent, seule pourra être réalisée une vérification par épreuves.

Il faut observer que l'obligation de tenir une comptabilité et de la communiquer aux représentants de l'Administration incombe, d'une manière générale, aux titulaires de charges et offices, et c'est là encore un trait par lequel ils s'apparentent, au point de vue fiscal, aux contribuables classés à la cédule commerciale. Mais, en ce qui concerne les officiers ministériels, le droit de communication est limité à la comptabilité-étude, et ne s'étend pas aux écritures relatives aux dépôts des clients.

436. — Lorsque le contribuable en cause n'est pas assujéti à la tenue et à la communication d'une comptabilité, le contrôle présente encore plus de difficultés. Le contrôleur peut bien, en vertu de l'article 12 de la loi du 4 avril 1926, exiger des *justifications*, mais souvent ces justifications seront inexistantes.

437. — La déclaration peut être contrôlée au moyen de celles qui sont souscrites par les chefs d'entreprise, en ce qui concerne notamment les honoraires d'un avocat ou d'un ingénieur-conseil, les redevances payées pour une cession de licence d'exploitation au propriétaire d'un brevet d'invention, les droits d'auteurs versés aux écrivains par les directeurs de théâtre. Elle peut être vérifiée aussi

(173) Des renseignements intéressants pourront encore être relevés dans les greffes où les officiers ministériels doivent déposer leurs répertoires.

au moyen des renseignements relevés dans les pièces produites en justice ou dans les contrats soumis à l'enregistrement. Enfin, signalons qu'un excellent moyen de vérification serait constitué par l'examen des comptes en banque, si les dispositions relatives au droit de communication étaient intégralement appliquées.

438. — Quoi qu'il en soit, on voit que le contrôle tel qu'il est organisé actuellement ne permet pas de déterminer avec une précision suffisante le bénéfice des assujettis. L'article 9 de la loi du 13 juillet 1925 avait prévu une procédure spéciale de contrôle d'après les dépenses ostensibles du contribuable. Lorsque le contrôleur avait réuni des éléments précis d'après lesquels ces dépenses étaient notoirement supérieures au chiffre déclaré, il pouvait inviter l'intéressé à justifier de la différence et le taxer d'office lorsque des justifications suffisantes n'étaient pas produites. L'article 12 de la loi du 4 avril 1926, qui remplace l'article 35 de la loi du 31 juillet 1917, modifié en 1925, ne reproduit pas les dispositions relatives au contrôle d'après les signes extérieurs et il résulte des travaux préparatoires qu'on doit les considérer comme abrogées (174).

439. — Par contre, le même article prévoit que, lorsque l'accord n'aura pu s'établir entre l'Administration et l'assujetti, quels que soient les moyens de contrôle mis en jeu, l'affaire devra être soumise à la commission consultative dont nous avons étudié la composition et les attributions (*supra*, n^{os} 123 et suiv.). Cette commission examine les motifs invoqués par l'Administration et le redevable et formule un avis auquel est attachée une présomption d'exactitude. Ainsi il est suppléé à l'insuffisance du contrôle par l'appréciation du bénéfice dévolue à un organisme comprenant des représentants de la profession exercée par l'assujetti.

(174) Rapport de M. Chéron au Sénat, annexe n^o 84 au procès-verbal de la séance du 22 février 1926, p. 107.

III. — LA GÉNÉRALISATION DU LIVRE DE RECETTES ET DE DÉPENSES. — **440.** — Les difficultés du contrôle proviennent principalement du fait que la grande majorité des redevables ne peuvent pas fournir à l'appui de leur déclaration des documents présentant l'indication de leurs recettes et de leurs dépenses professionnelles. On a songé, par suite, que l'assiette de l'impôt serait grandement améliorée si l'on imposait à tous les assujettis l'obligation de prendre note de leurs recettes et de leurs dépenses journalières.

L'article 8 du projet présenté par M. Clémentel, pour le budget de 1925, prévoyait l'obligation, pour les contribuables passibles de l'impôt sur les bénéfices des professions non commerciales, de tenir un registre annuel sur lequel ils auraient dû inscrire, d'une part, les honoraires et profits de toute nature acquis à l'occasion de l'exercice de leur profession, d'autre part, le montant de leurs dépenses professionnelles. Ce livre aurait dû être conservé pendant six ans et représenté à toute réquisition du contrôleur des Contributions directes (175). Nous avons vu que le Parlement a préféré un autre système.

A l'appui de cette proposition de généralisation de la comptabilité, on a fait observer qu'un régime analogue fonctionne en Belgique, où il donne de bons résultats (176). On peut ajouter que l'obligation de tenir un livre de recettes est générale en Allemagne, pour tous les contribuables non commerçants qui paient l'impôt sur un revenu de plus de 10.000 marks (177).

(175) *J. O.*, 1925. Doc. parl., Ch., annexe n° 441, pp. 1394 et 1397. Le rendement de cette disposition était évalué à 60 millions.

(176) Voir article de M. Maurice Lotte dans *le Quotidien* du 18 janvier 1926.

(177) *R. A. O.*, art. 164.

SECTION V

REVENU NET GLOBAL

SOMMAIRE. — Comment s'obtient le revenu net global, n° 441.

I. — *Exceptions au caractère totalisateur de l'impôt général*, n° 442. — Possibilité d'option entre revenu réel et évaluation cédulaire, exception relative aux propriétés foncières, n° 443. — Règles applicables au cas où l'intéressé opte pour l'évaluation cédulaire, n° 444, pour l'indication du revenu réel, n° 445. — Détermination du revenu réel des propriétés foncières, n° 446.

II. — *Contrôle des revenus des capitaux mobiliers*. — Division, n° 447.

§ 1^{er}. — **Revenus des valeurs mobilières**. — Importance de la question, n° 448. — Forme des valeurs mobilières, inconvénients du titre au porteur au point de vue fiscal, n° 449. — 1° *Mesures tendant à l'élimination du titre au porteur*, n° 450. — A) Suppression des titres au porteur, n° 451 ; exemples empruntés aux pays étrangers, n° 452 ; forme de la suppression : nominalisation ou création d'un nouveau titre transmissible par endossement, n° 453. — B) Mesures tendant à l'élimination du titre au porteur par persuasion, n° 454. — Nominalisation par persuasion, n° 455. — Création d'un titre à ordre facultatif (loi du 4 avril 1926), n° 456 ; caractéristiques, n° 457 ; appréciation, n° 458 ; conclusion, n° 459. — 2° *Le contrôle des revenus de valeurs mobilières*, n° 460. — A) Moyens de contrôle spéciaux aux titres nominatifs ou à ordre, n° 461. — B) Moyens de contrôle s'appliquant à toutes les valeurs mobilières quelle que soit la forme des titres, n° 462 ; constatation de l'acquisition d'une valeur mobilière, n° 463 ; constatation de l'existence d'une valeur mobilière déposée en banque, n° 464 ; utilisation de la déclaration de succession pour le contrôle des revenus du *de cujus*, n° 465 ; la question de l'utilisation des présomptions, n° 466. — C) Moyens de contrôle s'appliquant spécialement aux titres au porteur et aux valeurs étrangères, n° 467 ; bordereau de coupons, n° 468 ; système du précompte, n° 469 ; carnet de coupons institué par la loi du 4 avril 1926, caractéristiques, n° 470 ; dispositions législatives, n° 471 ; portée pratique, n° 472.

§ 2. — **Intérêts des créances, dépôts et comptes courants**. — Créances, n° 473. — Dépôts et comptes courants, n° 474.

§ 3. — **Profits résultant des opérations de Bourse faites à titre habituel**, n° 475.

§ 4. — **Les obstacles au fonctionnement d'un contrôle rigoureux des revenus des capitaux mobiliers**, n° 476.

III. — *Les avoirs à l'étranger*, n° 477.

IV. — *Contrôle des déductions autorisées par l'article 10 de la loi du 15 juillet 1914*. — Rappel de la législation, n° 478. — Intérêts et arrérages, n° 479. — Impôts directs, n° 480. — Déficit d'exploitation, n° 481.

V. — *Contrôle du revenu global par les dépenses ostensibles*. —

Justification de ce procédé ; solutions possibles, n° 482. — Textes législatifs, n° 483. — Fonctionnement pratique du système, n° 484. — Appréciation, n° 485 ; difficultés résultant de l'exonération de certaines valeurs, n° 486.

441. — Le revenu net global est calculé en totalisant les revenus des diverses catégories et en déduisant du chiffre ainsi obtenu le montant des charges énumérées par l'article 10 de la loi du 15 juillet 1914 (intérêts de dettes et arrérages de rentes payés à titre obligatoire, impôts directs et déficits d'exploitation). La vérification porte, par suite, d'une part, sur la partie positive de la déclaration, d'autre part, sur les déductions. En outre, il peut être procédé à un contrôle d'ensemble d'après les dépenses ostensibles du contribuable. En ce qui concerne le contrôle des revenus déclarés, il faut remarquer que la plupart ont déjà fait l'objet d'une évaluation en vue de la taxation dans une cédule. Toutefois, il est des exceptions, dont les plus importantes sont celles des revenus des capitaux mobiliers et des revenus de toute nature provenant de biens situés ou conservés à l'étranger. Nous étudierons successivement les exceptions au caractère totalisateur de l'impôt général, la question du contrôle des revenus des capitaux mobiliers et celle des avoirs à l'étranger, la vérification des déductions autorisées et enfin le contrôle de l'ensemble des facultés de l'assujetti d'après ses dépenses ostensibles.

I. — EXCEPTIONS AU CARACTÈRE TOTALISATEUR DE L'IMPOT GÉNÉRAL. — **442.** — On a souvent répété, au cours des débats qui ont précédé le vote de la loi du 31 juillet 1917, que le revenu global à retenir pour l'établissement de l'impôt général ne serait que le total des revenus cédu-laires diminué des charges grevant l'ensemble du patrimoine (178). Cela n'a jamais été tout à fait exact et des

(178) Voir notamment les déclarations de M. Ribot à la séance de la Chambre du 18 décembre 1916 (*J. O.*, déb. parl., Ch., p. 3719), et de M. Perchot au Sénat le 30 décembre 1916 (*J. O.*, déb. parl., p. 1114).

dispositions récentes ont encore atténué le caractère totalisateur de notre impôt.

443. — On peut tout d'abord faire remarquer que l'impôt général s'étend à tous les revenus, qu'ils aient été réalisés en France ou à l'étranger, tandis que l'assiette de certains impôts cédulaires est limitée aux bénéfices réalisés en France.

En outre, l'article 10 de la loi du 15 juillet 1914, modifié par l'article 50 de la loi du 31 juillet 1917 qui donnait au contribuable la *faculté*, en ce qui concerne les revenus soumis à un impôt spécial établi par voie de rôles, de les évaluer d'après les règles fixées pour l'assiette de cet impôt spécial, notamment au cas où il était prévu un *forfait*, le laissait libre de déclarer, de préférence, son *revenu réel*.

Cette disposition a été remplacée par l'article 13 de la loi du 13 juillet 1925 qui, tout en maintenant le même principe, prévoit que, lorsque des propriétés bâties seront louées ou affermées pour un prix supérieur, compte tenu des diverses charges, au revenu net servant de base à la contribution foncière, « le *contrôleur pourra, à charge par lui d'en apporter la justification, substituer le montant du revenu réel au revenu net imposable* ».

Enfin, l'article 10 de la loi du 4 avril 1926 a précisé que, pour les contribuables relevant de la cédule des bénéfices commerciaux, dont le bénéfice n'excède pas 50.000 francs et qui n'apportent pas la preuve de son montant exact, le chiffre à retenir pour le calcul du revenu global est le bénéfice moyen de la catégorie dans laquelle ils se sont rangés pour l'assiette de l'impôt cédulaire.

La législation peut donc être résumée ainsi : dans tous les cas, le contribuable a le choix entre la déclaration du revenu réel et l'évaluation forfaitaire ; dans le cas particulier des propriétés foncières louées ou affermées, l'Administration peut, à charge par elle d'apporter la preuve, imposer le revenu réel.

444. — Lorsque le contribuable opte pour le régime de l'évaluation forfaitaire, le chiffre qui doit être retenu pour le calcul du revenu global est *dans tous les cas* celui qui sert de base dans la cédule pour la même année d'imposition. Il en a été ainsi décidé dans le cas de l'inscription dans les rôles de nouvelles évaluations foncières (rép. min. à M. Duquaire, sénateur, n° 7312, *J. O.*, 26 mars 1926, p. 421), de l'adoption de nouveaux coefficients pour la cédule agricole (Cons. d'Et., 27 février 1925, n° 79.848) et de l'application du coefficient unique en matière de bénéfices commerciaux (rép. min. à M. Breteau, député, n° 4502, *J. O.*, 25 juillet 1925). Dans le même ordre d'idées, il a été jugé que l'évaluation ne doit pas être rectifiée pour tenir compte du revenu réel de certains éléments bénéficiant d'une exemption permanente de l'impôt foncier (Cons. d'Et., 18 mars 1924, *Gaz. Pal.*, 1924, 2, 71, et 11 avril 1924, *Gaz. Pal.*, 1924, 2, 120). Enfin l'Administration estime que le même mode d'évaluation doit être adopté pour toutes les propriétés ou exploitations d'un même contribuable.

Le rôle du contrôleur se borne à assurer la concordance entre le chiffre compris dans la déclaration et la base retenue pour la cédule.

445. — Au cas où le contribuable déclare un *revenu réel* qui a été vérifié déjà pour l'établissement d'un impôt cédulaire, il n'y a à effectuer qu'un simple rapprochement entre deux chiffres.

446. — Par contre, le contrôle présente de sérieuses difficultés lorsqu'il y a lieu de vérifier ou de rechercher le *revenu réel des propriétés foncières*. L'Administration ne peut prendre l'initiative de cette recherche que lorsqu'il s'agit de propriétés louées ou affermées. Dans ce cas, le revenu brut ressort des baux et déclarations de location verbale. Mais le contribuable peut déclarer, pour les propriétés dont il se réserve la jouissance, un revenu réel évalué par comparaison ; le contrôleur doit alors vérifier cette évaluation. Dans les deux hypothèses, c'est la recher-

che des dépenses à déduire qui constitue la partie la plus délicate de la vérification. Le contribuable n'étant pas légalement tenu de fournir des justifications, le représentant de l'Administration ne peut qu'utiliser des renseignements relevés occasionnellement chez des entrepreneurs ou des gérants d'immeubles. C'est pourquoi nous pensons que la faculté donnée à l'Administration par la loi de 1925 ne sera guère utilisée que dans les cas où le locataire ou le fermier assument toutes les charges (v. *supra*, n° 191).

II. — CONTROLE DES REVENUS DES CAPITAUX MOBILIERS. —

447. — Nous distinguerons les revenus des *valeurs mobilières*, les intérêts *des créances, dépôts et comptes courants* et les *gains provenant de spéculations en Bourse effectuées à titre habituel*.

§ 1^{er}. — *Revenus des valeurs mobilières.* — **448.** —

Qu'il s'agisse des valeurs françaises ou des valeurs étrangères abonnées ou non abonnées, la perception de l'impôt cédulaire est *anonyme* et ne peut fournir aucun renseignement utilisable pour la vérification des déclarations souscrites en vue de l'établissement de l'impôt général. Il faut donc organiser un contrôle spécial des revenus de cette catégorie. C'est là une question très importante, car, d'une part, les gros capitalistes tirent la plus grande partie de leurs ressources d'une fortune mobilière et, d'autre part, ces éléments sont extrêmement difficiles à saisir et se prêtent particulièrement à la fraude.

449. — Jusqu'à maintenant, en France, les valeurs mobilières, actions ou obligations, ne pouvaient revêtir que la forme *nominative* ou la forme *au porteur*. Le titre au porteur avait les préférences du public et il n'existait qu'une faible proportion de titres nominatifs. Or, le titre au porteur, à raison de sa mobilité, des facilités que présente sa transmission et de l'anonymat qu'il garantit à son propriétaire, est un merveilleux instrument de fraude fiscale, car il peut passer de main en main sans laisser de trace.

Au contraire, le titre nominatif se révèle fatalement au fisc, parce qu'il fait l'objet d'une inscription sur les registres de la collectivité émettrice au moment de la souscription et à chaque transfert successif et parce que le transfert, en cas de mutation par décès, ne peut être effectué que sur production d'un certificat constatant le paiement des droits.

Il était, par suite, naturel que l'on cherchât à limiter l'emploi du titre au porteur et à organiser un système spécial de contrôle pour les revenus provenant de ces titres.

450. — 1° Les mesures tendant à l'élimination du titre au porteur. — En cette matière, deux solutions s'offraient au législateur : *supprimer les titres au porteur, ou persuader aux capitalistes de transformer leurs titres au porteur en titres nominatifs ou en un nouveau type de titres ne présentant pas les mêmes inconvénients.*

451. — A). Suppression des titres au porteur. — La suppression du titre au porteur se heurte surtout à des objections d'ordre économique. En effet, les raisons de la préférence dont bénéficie cette forme de valeurs ne sont pas purement fiscales. Le procédé *au porteur* permet seul la réalisation rapide en cas de besoin et la diffusion des titres dans le milieu des petits épargnants qui, non seulement veulent s'assurer un revenu, mais encore pouvoir transformer leurs valeurs en argent liquide dans un délai très court, si cela est nécessaire.

452. — Les partisans de cette mesure font observer que l'emploi du titre nominatif est général en Angleterre et aux États-Unis. Cela est exact ; mais, dans ces pays, le titre nominatif peut, grâce à certains procédés (179), circuler

(179) En Angleterre, le titre immatriculé au nom du vendeur est représenté par un *ticket*, et c'est ce ticket qui circule à la Bourse et passe aux acheteurs successifs. C'est seulement lorsque l'acheteur effectue la levée du titre que l'on dresse l'acte de transfert.

Aux États-Unis, le titre nominatif se transmet par *endossement*. La

aussi facilement que le titre au porteur. D'autre part, le nombre des titres au porteur augmente rapidement. En Angleterre, notamment, le gouvernement, depuis 1913, a non seulement rendu plus faciles les formalités de transfert, mais encore favorisé la diffusion du titre au porteur et, à l'heure actuelle, les *coupon bonds* (obligations au porteur) sont de règle pour les compagnies de chemins de fer du Royaume-Uni (180).

D'autre part, l'expérience italienne de suppression du titre au porteur a montré que cette mesure, lorsqu'elle est réalisée par un Etat isolé, sans entente internationale, aboutit à provoquer l'exode des capitaux et à déterminer une crise économique et financière (181).

453. — La suppression des titres au porteur peut être réalisée par la *mise au nominatif* ou par la transformation en titres d'un *nouveau type*.

En Italie, le décret de 1920 avait prescrit la *nominalisation*, mais les titres nominatifs pouvaient être transmis de deux façons : soit comme précédemment par voie de changement d'inscription sur les registres, soit par voie d'*endossement*. Toutefois, l'actionnaire qui avait acquis son titre par ce deuxième moyen n'était pas considéré comme associé et il ne pouvait prendre part aux assemblées qu'après avoir obtenu que le transfert fût mentionné sur les registres de la société.

loi autorise d'ailleurs l'*endossement en blanc*. C'est seulement lorsque l'acheteur veut garder le titre en portefeuille qu'il a intérêt à faire mettre l'endos à son nom. Le transfert n'est effectué sur les registres de la société que si le nouveau propriétaire le demande et justifie de l'endos. Au point de vue fiscal, l'Administration ne peut connaître que le titulaire inscrit sur le registre social.

(180) Par une mesure récente, les *trustees*, qui auparavant devaient rigoureusement s'en tenir à la forme nominative pour les valeurs dont ils avaient la gestion, et la charge, ont été autorisés à user du titre au porteur. (Cité par M. Bokanowski à la séance du 8 février 1926, *J. O.*, 9 février, Déb. parl., Ch., p. 605.)

(181) La réforme avait été décidée par un décret-loi du 24 septembre 1920. Elle a été organisée par un règlement du 9 juin 1921, dont l'application a été suspendue par M. Bonomi dès le 21 août 1921 et dont l'abrogation définitive a été réalisée par le gouvernement fasciste.

En France, les propositions qui ont été présentées comportaient les unes la *mise au nominatif* (contre-projet socialiste déposé à la Chambre le 12 mars 1920 et repoussé le 15 avril suivant [182]; amendement de M. Ernest Lafont, repoussé le 20 avril 1920 [183]; contre-projet socialiste défendu par M. Charles Baron et repoussé le 5 mars 1923) (184), les autres, la transformation obligatoire des titres au porteur en *titres nouveaux transmissibles par voie d'endossement* (amendement de MM. Vincent-Auriol et Léon Blum, pris en considération par la Chambre le 5 mars 1923 et repoussé à la demande du gouvernement le 8 mars suivant; projet de la Commission des finances de la Chambre, art. 79, abandonné par la Commission le 11 février 1926, repris en séance et repoussé par la Chambre le 12 février) (185).

Nous verrons que le législateur a écarté toutes les solutions comportant la suppression radicale des titres au porteur et qu'il s'est arrêté à la création d'un *titre à ordre facultatif* que nous étudierons (*infra*, 456).

Outre toutes les critiques générales que nous avons résumées plus haut, on peut, en ce qui concerne spécialement notre pays, faire remarquer que le petit porteur français est particulièrement attaché à cette façon commode et discrète de placer ses économies en achetant des valeurs au porteur et, d'autre part, que la suppression ne serait peut-être même pas une bonne affaire au point de vue fiscal, étant donné que les titres de cette catégorie supportent des impôts très élevés, notamment la taxe de transmission qui leur est spéciale et qui a procuré au Trésor 843 millions en 1925.

454. — B) *Mesures tendant à l'élimination du titre au porteur par persuasion.* — On a cherché, en France, à détourner les capitalistes de la forme au porteur en accor-

(182) *J. O.*, 1920, Doc. parl., Ch., p. 443.

(183) *J. O.*, 1920, Déb. parl., Ch., pp. 1137 et suiv.

(184) *J. O.*, 6 mars 1923, Déb. parl., Ch., pp. 963 et suiv.

(185) *J. O.*, 13 février 1926, Déb. parl., Ch., pp. 705 et suiv.

dant des avantages fiscaux au titre nominatif et en créant un titre nouveau plus facilement négociable que le titre nominatif et bénéficiant en outre de certaines immunités.

455. — a) *Nominalisation par persuasion.* — Tandis que le titre au porteur supporte une taxe annuelle de transmission qui est actuellement de 0,84 %, le titre nominatif n'est frappé qu'au moment du transfert et le taux de ce droit ne s'élève qu'à 0,90 %. En outre, la conversion d'un titre au porteur en titre nominatif se fait sans frais, tandis que l'opération inverse supporte une taxe de 2 %.

Par ailleurs, on a pensé à corriger les difficultés que présente la transmission des titres nominatifs. En 1924, une commission, présidée par M. Fernand Faure, a proposé des simplifications aux formalités du transfert. Un projet de loi déposé à cet effet n'a pas été discuté. Ce projet a été repris par M. Clémentel, qui lui ajoutait l'institution d'un titre à endos facultatif (n° 1299), mais son sort n'a pas été plus heureux. Il a inspiré M. Loucheur (projet n° 2208 du 10 décembre 1925), et enfin les auteurs de la loi du 4 avril 1926, qui ont abandonné l'amélioration du titre nominatif pour conserver uniquement le titre à ordre.

Il faut d'ailleurs remarquer que toute modification des formalités de transfert des titres nominatifs est rendue bien difficile par cette particularité que notre droit civil en fait un moyen de protection pour les intérêts des incapables (mineurs et femmes mariées).

456. — b) *Institution d'un titre à ordre facultatif.* — Le nouveau titre institué par l'article 17 de la loi du 4 avril 1926 est né d'une transaction entre le gouvernement et la Commission des finances de la Chambre (186). Celle-ci, comme nous l'avons indiqué, soutenait un texte analogue à celui qui avait été présenté déjà, en 1923, en vue de remplacer obligatoirement les titres au porteur par des titres à ordre. Le gouvernement ne l'acceptait pas. Finalement,

(186) *J. O.*, 9 février 1926, Déb. parl., Ch., p. 607.

une formule transactionnelle fut trouvée. On reprenait les projets Herriot-Clémentel et Loucheur sur le titre à ordre facultatif et le gouvernement admettait, comme compensation, le *carnet de coupons* pour les titres restés au porteur (*infra*, 471).

457. — Toutes les valeurs émises par les sociétés et collectivités diverses et par l'Etat *peuvent* être établies sous la forme de titres à ordre, sauf toutefois les titres qui, en vertu des lois existantes (notamment les dispositions relatives aux biens des incapables), doivent revêtir obligatoirement la forme nominative. Les titres sont *immatriculés* au nom d'une personne déterminée sur les registres de la collectivité émettrice. La transmission s'effectue par voie d'*endossement*, comportant l'inscription sur le titre lui-même d'une mention datée et signée par l'endosseur, indiquant les nom, prénoms et domicile de l'endossataire. Copie textuelle de la mention d'endossement doit être *notifiée* à l'établissement émetteur, qui l'inscrit sur un registre spécial. Cette formalité est nécessaire pour que le transfert de propriété soit réalisé. Mais l'endossement n'est exigé que lorsqu'il y a *livraison effective des titres à l'acquéreur*.

Toute mutation par suite de décès doit être notifiée à l'émetteur par le nouveau propriétaire, qui doit produire un certificat de propriété et *justifier du paiement des droits de mutation*. A cet égard, le régime est celui des titres nominatifs ; il a pour conséquence que le titre ne peut échapper à la connaissance de l'Enregistrement.

Pour favoriser la diffusion de ce nouveau type, la taxe annuelle de transmission est, en ce qui le concerne, réduite de moitié. Il a, par suite, un régime fiscal intermédiaire entre celui du titre nominatif et celui du titre au porteur. Enfin, les dispositions relatives au carnet de coupons ne s'appliquent pas aux revenus des titres à ordre.

458. — La création de cette nouvelle espèce de titres procède uniquement de préoccupations d'ordre fiscal. C'est là un exemple de ces répercussions du problème du con-

trôle que nous avons signalées dans notre étude préliminaire. On a voulu, ainsi qu'il a été dit, « *donner un état civil* » au titre au porteur, sans toutefois l'astreindre aux mêmes formalités de transmission que le titre nominatif. Le but de cette innovation, c'est d'augmenter le nombre des valeurs mobilières dont le fisc peut avoir connaissance, soit au moment d'un transfert après décès, soit en consultant les registres des immatriculations et des endossements tenus par les collectivités émettrices.

459. — Il y a donc désormais en France trois sortes de titres de valeurs mobilières : nominatifs, à ordre et au porteur. Nous allons rechercher par quels moyens les agents de l'Administration peuvent arriver à connaître les revenus touchés par les propriétaires de ces valeurs.

460. — 2^e **Le contrôle des revenus de valeurs mobilières.**

— La législation, telle qu'elle vient d'être complétée par la loi du 4 avril 1926, met à la disposition de l'Administration un certain nombre de moyens, pour le contrôle des revenus des valeurs mobilières. Parmi ces moyens, certains sont spéciaux aux titres nominatifs et à ordre, d'autres s'appliquent à toutes les valeurs mobilières quelle que soit leur forme, les autres enfin ne peuvent être utilisés qu'à l'égard des titres français au porteur et des valeurs étrangères.

461. — A) *Moyens de contrôle spéciaux aux titres nominatifs et à ordre.* — Il résulte de l'exposé qui précède que l'existence de ces titres peut être révélée aux agents de l'Administration par l'examen des *registres spéciaux* tenus par les collectivités émettrices (registre à souches des titres nominatifs et registre des transferts, registre d'immatriculation des titres à ordre et registre des endossements). Toutes les tentatives qui ont été faites pour limiter l'emploi du titre au porteur tendaient à la généralisation de ce contrôle.

Les renseignements ainsi recueillis peuvent être utilisés

à la fois pour le contrôle des déclarations de succession et pour la vérification des revenus déclarés en vue de l'établissement de l'impôt général. Mais tandis que dans le premier cas le contrôle est *direct*, dans le second il est *indirect*, car les investigations au siège des établissements émetteurs permettent bien de découvrir qu'un titre donné fait partie du patrimoine de l'assujetti, mais elles ne permettent pas de savoir si celui-ci en a perçu les revenus.

Une autre question se pose. Pour que l'assiette de l'impôt général sur le revenu soit sensiblement améliorée grâce à l'institution du titre à ordre, il faut admettre que les agents des Contributions directes pourront se faire représenter les documents dont nous avons parlé en usant du droit de communication qu'ils tiennent soit de l'article 31 de la loi du 31 juillet 1920 si l'émetteur est un établissement public, soit de l'article 32 de la même loi s'il s'agit d'une société commerciale, et qu'ils pourront, d'autre part, en ce qui concerne les collectivités auprès desquelles ils n'ont pas accès (sociétés civiles), prendre connaissance des renseignements recueillis par leurs collègues de l'Enregistrement. Si cette solution n'était pas adoptée, les dispositions tendant à la limitation du titre au porteur n'auraient, au point de vue de l'impôt général, qu'un effet indirect et seulement dans la mesure où elles amélioreraient la sincérité des déclarations de succession ou en faciliteraient le contrôle.

462. — B) *Moyens de contrôle s'appliquant à toutes les valeurs mobilières quelle que soit la forme des titres.* — D'une manière générale, les valeurs mobilières peuvent se révéler au fisc soit au moment de l'acquisition, soit au cas où elles sont déposées chez un banquier, soit lorsque leur possesseur réclame le paiement de son revenu, soit enfin au moment du décès de ce dernier si la déclaration en est régulièrement faite à l'Enregistrement. Le contrôle au moment de la perception du revenu est réservé, en France, aux titres au porteur. Nous allons étudier dans ce paragraphe comment, en droit et en fait, les agents des Contri-

butions directes peuvent utiliser les documents qui constatent l'entrée ou la présence d'une valeur dans le patrimoine de l'assujetti.

463. — a) *Constatation de l'acquisition d'une valeur mobilière.* — Une valeur mobilière peut être acquise soit à titre onéreux par *souscription* ou par *achat en Bourse*, soit à titre gratuit par *donation* ou *succession*.

L'article 55 de la loi du 24 juillet 1867 oblige les fondateurs d'une société anonyme à déposer aux greffes de la justice de paix et du tribunal de commerce, en même temps qu'un double de l'acte constitutif, la liste nominative des souscripteurs indiquant pour chacun d'eux, outre ses nom, prénoms, qualités et demeure, le nombre d'actions souscrites. Les contrôleurs peuvent donc relever dans les greffes des renseignements intéressants à cet égard.

En ce qui concerne les achats en Bourse, la loi du 28 avril 1893 oblige bien les intermédiaires à rédiger des bordereaux nominatifs et à inscrire toutes leurs opérations sur des répertoires qui doivent être représentés aux fonctionnaires de l'Enregistrement. Mais la jurisprudence a toujours considéré jusqu'à maintenant que ces dispositions ne peuvent pas être utilisées dans un but autre que le contrôle de la taxe sur les opérations de Bourse. Il semble donc bien que des renseignements tirés de ces répertoires et bordereaux ne pourraient pas être communiqués aux contrôleurs des Contributions directes en vue de la vérification des déclarations de revenus.

Quant aux valeurs acquises par donation ou succession, dans tous les cas où elles sont énumérées dans un acte ou dans la déclaration de succession, leur existence est révélée aux contrôleurs qui peuvent prendre à l'Enregistrement des extraits de ces documents. Il en est de même des valeurs constatées dans un contrat de mariage ou un inventaire.

464. — b) *Constatation de l'existence d'une valeur mobilière déposée en banque.* — Nous avons indiqué que les

agents de l'Enregistrement tiennent des lois de 1871, 1875, 1920 et 1926, des pouvoirs leur permettant d'obtenir, de toute personne ou société exerçant le commerce de banque, la communication de tous ses livres et documents comptables et, en particulier, des comptes de dépôts des clients (*supra*, n^{os} 356 et suiv.). Nous avons noté aussi que les contrôleurs des Contributions directes tiennent également de l'article 32 de la loi du 31 juillet 1920 le droit de procéder à des vérifications d'ensemble chez tous les commerçants, *y compris les banquiers*, et nous avons précisé que, selon nous, rien ne s'oppose, *en droit*, à ce que ces pouvoirs soient utilisés en vue du contrôle des impôts dus par leurs clients, notamment de l'impôt général sur le revenu. Mais, *en fait*, l'Administration, jusqu'à maintenant, ne s'est pas cru autorisée à se livrer à des investigations dans les banques et nous aurons à préciser les raisons d'ordre général qui peuvent expliquer cette attitude (*infra*, n^o 476).

465. — c) *Utilisation de la déclaration de succession pour le contrôle des revenus du « de cujus ».* — L'utilisation de la déclaration de succession ne permet pas de contrôler seulement les revenus de la fortune mobilière. Cette déclaration fait état, sauf dissimulation, de toutes les sources de revenus du *de cujus* et elle peut être utilisée pour la vérification de toutes les rubriques de ses déclarations. Mais il n'est pas douteux que ce sont surtout les revenus des valeurs mobilières qui peuvent être dissimulés du vivant du contribuable et que, par suite, c'est dans ce domaine que pourront se produire, à son décès, les révélations les plus intéressantes.

En fait, actuellement, le meilleur contrôle des revenus est réalisé au moyen de la déclaration de succession. C'est pourquoi toutes les dispositions destinées à améliorer la sincérité ou la vérification des déclarations de succession sont susceptibles, par répercussion, de limiter la fraude qui s'exerce en matière d'impôt général. Mais la déclaration de succession, de même que tous les documents que

nous avons indiqués jusqu'à maintenant, permet seulement de constater l'existence d'une valeur dans le patrimoine du contribuable et de *présumer* qu'il en a encaissé les revenus. Ainsi se trouve posée la question de l'utilisation des présomptions.

466. — d) *La question de l'utilisation des présomptions.*

— Un contribuable meurt ; sa déclaration de succession comporte un capital de 500.000 francs en valeurs diverses, il n'a déclaré aucun revenu de cette catégorie. La fraude est-elle certaine ? Un contribuable a hérité de 500.000 francs de valeurs, il ne déclare aucun revenu de cette catégorie et répond à la demande d'éclaircissements qu'il a dissipé son héritage sans avoir eu le temps d'en percevoir les revenus. Peut-on le taxer d'office ? Autrement dit, du fait connu de la possession ou de l'acquisition de valeurs mobilières peut-on, au point de vue fiscal, tirer la conclusion que des revenus ont été touchés et que l'impôt doit être réclamé à raison de ces revenus ?

Il est évident que, dans les deux cas concrets que nous envisageons, il y a *présomption* que des revenus ont été perçus et dissimulés. Nous pensons que cette présomption, lorsqu'elle est tirée d'un acte ne remontant pas à une date trop ancienne, peut suffire à motiver une rectification ou une taxation d'office (187). L'intéressé peut d'ailleurs se soustraire à ces conséquences en produisant des preuves ou des présomptions contraires que le tribunal appréciera. En effet, si l'on exigeait de l'Administration qu'elle fournisse la preuve précise *que le revenu a été touché*, ce serait, dans la plupart des cas, la mettre dans l'impossibilité de combattre la fraude, à moins d'arriver à établir un con-

(187) Il faut observer qu'il existe, en matière de successions, une présomption légale de cette nature, l'article 46 de la loi du 13 juillet 1925 disposant que « sont présumées, jusqu'à preuve du contraire, faire partie de la succession..., les titres et valeurs dont le défunt a perçu les revenus moins d'un an avant son décès et dont les héritiers, donataires ou légataires universels ou à titre universel sont ultérieurement reconnus être en possession ».

trôle général s'exerçant au moment de la perception du revenu pour toutes les catégories de valeurs françaises et étrangères et d'empêcher que certains capitalistes fassent toucher leurs coupons à l'étranger.

467. — C) *Moyens de contrôle s'appliquant spécialement aux titres au porteur et aux valeurs étrangères.* — Les procédés que nous avons indiqués dans les développements qui précèdent peuvent suffire lorsqu'il s'agit de titres nominatifs ou à ordre qui, à un moment quelconque de leur existence, se révèlent forcément aux agents chargés de l'établissement de l'impôt général sur le revenu. Mais les titres au porteur et les valeurs étrangères pouvant échapper facilement même à « l'heure honnête de la mort », il est nécessaire de prévoir un moyen spécial de contrôle au moment de la perception du revenu. A cet égard, on avait le choix entre trois procédés : le *bordereau de coupons*; le *précompte* et le *carnet de coupons*. C'est ce dernier qui vient d'être institué par la loi du 4 avril 1926.

468. — a) *Bordereau de coupons.* — Le paiement des revenus de valeurs mobilières ne peut être fait que sur la production d'un bordereau comportant un talon indiquant le nom et l'adresse du bénéficiaire. Les bordereaux sont transmis à l'Administration ou tenus à sa disposition. Ce système avait été proposé une première fois par M. de Lasteyrie, dans le projet de budget de 1923 (188), mais il fut abandonné par le ministre devant les protestations du Parlement et du monde des affaires. Repris en 1924 et introduit dans la loi du 22 mars, il n'a pas fonctionné, son application ayant été suspendue par décret le 22 février 1925 et sa suppression réalisée par l'article 23 de la loi du 13 juillet 1925. Aux termes de la loi de 1924, le bordereau était, d'ailleurs, exigé quelle que fût la nature du titre. On reproche à ce système d'obliger à des formalités superflues les petits porteurs exonérés de l'impôt général,

(188) *J. O.*, Doc. parl., Chambre, sess. ord. 1922, annexe n° 4220, p. 497.

d'occasionner aux banques des frais généraux supplémentaires et d'être pratiquement inutile, l'Administration ne pouvant, sans une augmentation de personnel considérable, arriver à centraliser et à classer tous les bordereaux ou, au cas où ils doivent être conservés par les banques, à retrouver tous ceux de ces documents qui concernent un même contribuable.

469. — b) *Système du précompte.* — Au moment où le porteur du titre touche ses coupons, on lui retient, outre l'impôt cédulaire et les taxes spéciales, une certaine fraction de la somme lui revenant et on lui remet, en échange, une vignette dont il se servira pour acquitter l'impôt général sur le revenu dû par lui ou qu'il se fera rembourser, s'il n'est pas assujetti à cet impôt.

Un amendement présenté au cours des récents débats financiers prévoyait la possibilité d'échapper à la retenue provisionnelle en indiquant son nom et son adresse. Ainsi les petits porteurs pouvaient éviter de faire l'avance de l'impôt (189). On a reproché à ce procédé ingénieux de cumuler les inconvénients du précompte et du bordereau de coupons en donnant, en définitive, à l'intéressé le choix entre ces deux moyens.

470. — c) *Carnet de coupons.* — Le système du carnet de coupons peut être caractérisé de la manière suivante : tous les porteurs de valeurs mobilières doivent être munis d'un carnet spécial délivré par le contrôleur des Contributions directes et visé par lui. Aucun paiement de revenus de valeurs mobilières ne peut être fait sans que l'établissement payeur assure l'inscription sur le carnet de la date du paiement et du montant des coupons encaissés. Ce carnet doit être représenté par le titulaire à toute réquisition des agents de l'Administration.

(189) Amendement de M. Maurice Dutreil, *J. O.*, 13 février 1926, Déb. parl., Ch. (première séance du 12 février), pp. 707 et suiv.

471. — Ce système, proposé en 1923 par M. Bokanowski, en vue de réaliser l'équilibre du budget (190), avait été combattu par le ministre et repoussé sur sa demande. Au cours de la discussion de la loi du 4 avril 1926, il a constitué le deuxième élément de la transaction, que nous avons signalée, entre le Gouvernement et la Commission des finances de la Chambre (*supra*, n° 456). Il est institué par les articles 24 à 28 de la loi. Un règlement d'administration publique déterminera les conditions matérielles d'application.

Seuls doivent être inscrits sur le carnet les coupons des *titres français au porteur* (191) et des *valeurs étrangères*, quelle que soit leur forme. L'inscription est faite au moment du paiement, sauf lorsque les valeurs sont déposées soit dans une société ou compagnie, soit chez un agent de change, banquier, changeur ou escompteur. Dans ce cas, le propriétaire des titres doit présenter son carnet de coupons avant le 1^{er} mars de chaque année au dépositaire, qui doit y inscrire le montant total des coupons encaissés au cours de l'année précédente. Si cette formalité n'est pas accomplie, le dépositaire est tenu d'adresser au directeur des Contributions directes du département de sa résidence la déclaration du chiffre qui aurait dû être inscrit sur le carnet (art. 24).

Les carnets doivent être conservés pendant cinq ans au moins, à compter de l'année des dernières inscriptions, et représentés à tout agent de l'administration des Finances ayant au moins le grade de contrôleur, de receveur ou d'inspecteur. Le refus de communication du carnet ou sa destruction, ainsi que toutes contraventions aux prescriptions légales, sont punis d'amendes fiscales très lourdes.

(190) Rapport supplémentaire sur le budget de 1923, *J. O.*, Doc. parl., Ch., annexe n° 5274 au procès-verbal de la deuxième séance du 19 décembre 1922, pp. 19 et suiv.

(191) L'inscription n'est pas exigée pour les intérêts des bons de la Défense nationale et des titres de rente 4 % 1925, qui sont exonérés de l'impôt général. Les étrangers qui n'ont pas de résidence en France en sont également dispensés sur la production d'un certificat appelé *affidavit*, délivré par l'agent diplomatique ou consulaire français de leur résidence.

472. — Ce système permettra, par conséquent, au contrôleur des Contributions directes d'exiger la production d'une *justification* en ce qui concerne les revenus de valeurs mobilières compris dans la déclaration, le contribuable qui ne voudrait pas ou ne pourrait pas représenter cette justification devant être taxé d'office.

On a reproché au procédé adopté d'être aussi incommode que le bordereau de coupons, parce qu'il oblige à certaines formalités les porteurs de valeurs, et même ceux qui ne sont pas susceptibles d'être cotisés à l'impôt général, et parce qu'il exige de l'Administration un très gros travail pour la délivrance de 15 millions de carnets environ. A un autre point de vue, on a fait observer, d'une part, que les contribuables de bonne foi qui auront perdu leur carnet pourront être lésés par la taxation d'office et que, par contre, le système laisse subsister des possibilités de fraudes (délivrance de plusieurs carnets sous des noms différents, répartition des coupons à toucher entre les membres d'une même famille, usage frauduleux d'un affidavit, possibilité de faire toucher des coupons français par les banques étrangères).

On peut répondre cependant que le carnet est plus pratique que le bordereau, parce qu'il n'oblige pas le porteur à fournir des justifications d'identité chaque fois qu'il touche ses revenus (192) et parce qu'il n'exige pas des banques un travail improductif et de l'Administration une besogne de recherche et de classement inefficace.

Pour le surplus, il est bien vrai que le carnet de coupons ne suffit pas à régler la question de l'*évasion fiscale*.

§ 2. — *Intérêts des créances, dépôts et comptes courants.*

— **473.** — En ce qui concerne les intérêts des créances, lorsque le débiteur est domicilié en France et assujetti à l'impôt général sur le revenu, le contrôle est très facile du fait que celui-ci déduit de son revenu global les intérêts

(192) En outre, le procédé est plus discret, puisque le carnet indique seulement le montant des coupons touchés, sans faire connaître la composition du portefeuille.

payés et doit, pour cela, les mentionner au paragraphe spécial de sa déclaration en indiquant le nom et l'adresse du créancier. Lorsque ce moyen de contrôle n'existe pas, le contrôleur doit se contenter des découvertes qui peuvent être faites occasionnellement touchant les actes constitutifs, ou les déclarations de succession, ou les instances en justice relatives aux créances. Un bon moyen de contrôle serait encore, si les investigations dans les banques pouvaient être effectives, l'examen du compte du créancier, lorsque le recouvrement est effectué par l'intermédiaire de la banque, par chèque ou par virement.

474. — Quant aux intérêts des dépôts et comptes courants, l'interprétation administrative ne permet pas actuellement que les agents des régies financières se livrent à des recherches dans les documents tenus par des contribuables assujettis au *droit de communication* en vue de contrôler *spécialement* les déclarations de tel ou tel de leurs correspondants (193). Nous avons déjà indiqué qu'à notre avis les textes ne comportaient pas cette restriction et nous pensons que l'intention du législateur, qui vient d'être affirmée à nouveau dans l'article 32 de la loi du 4 avril 1926, est de permettre la conjugaison des droits de communication des diverses administrations en vue du contrôle de *tous* les impôts dus par les assujettis eux-mêmes ou par les *tiers* qui sont en rapports d'affaires avec eux.

§ 3. — **Profits résultant des opérations de Bourse faites à titre habituel.** — **475.** — L'Administration range les profits de cette catégorie dans la cédule des bénéfices industriels et commerciaux (rép. min. à M. Goude, dép., *J. O.*, 14 mars 1924, Déb., Ch., p. 1279). Certains auteurs, notamment MM. Allix et Lecerclé, estiment qu'ils doivent être frappés par l'impôt sur les bénéfices des professions

(193) SINDOU, *op. cit.*, p. 183.

non commerciales. D'autres les considèrent comme des gains en capital devant échapper à toute taxation.

Nous ne rechercherons pas ici laquelle de ces théories est justifiée. Nous nous bornerons à indiquer qu'en l'état actuel de la législation et de la doctrine administrative, l'imposition des profits de tous les spéculateurs ne peut pas être assurée. En effet, d'une part, il est admis que l'on ne peut pas consulter et utiliser dans cette intention les bordereaux et répertoires des intermédiaires de Bourse (*supra*, n° 463) ; d'autre part, les agents ne sont pas autorisés à prendre connaissance des comptes courants et des comptes de gestion ou de dépôts, qui ont parfois pour principale fonction l'enregistrement des résultats d'opérations spéculatives (194). Comme les bénéficiaires ne déclarent rien, soit par ignorance du caractère véritable de leurs gains, soit par intention de frauder, leur assujettissement à l'impôt est tout à fait théorique.

§ 4. — *Les obstacles au fonctionnement d'un contrôle rigoureux des revenus des capitaux mobiliers.* — 476. —

Nous avons fait remarquer, à plusieurs reprises, que l'Administration n'use pas de *tous* les pouvoirs qui, selon nous, lui sont reconnus par la législation, et nous avons dit que cette attitude s'explique par des raisons d'ordre général. Nous allons maintenant préciser notre pensée.

Il est malheureusement trop exact que dans notre pays certains détenteurs de la richesse se refusent à confondre leur intérêt privé avec l'intérêt général et cherchent, par tous les moyens, à soustraire leur fortune à la connaissance du fisc. D'autre part, à l'heure actuelle, le Trésor a besoin de grosses disponibilités qu'il demande à l'emprunt à court terme, et les banques jouent le rôle d'intermédiaires entre les épargnants et l'Etat emprunteur. Dans ces conditions, la généralisation des investigations dans les banques risquerait d'éloigner d'elles les détenteurs de capitaux et principalement les habitants des campagnes, qui tien-

(194) SINDOU, *op. cit.*, pp. 151 et suiv.

nent jalousement au secret de leurs affaires. Suivant leur caractère et leurs moyens d'action, ils thésauriseraient leurs épargnes ou enverraient leur fortune mobilière à l'étranger. Ainsi non seulement le fisc ne recouvrerait plus aucun impôt, mais encore le Trésor ne trouverait plus les fonds d'emprunt dont il a besoin et les exportations de capitaux accéléreraient la dépréciation de notre monnaie, en même temps que la thésaurisation des billets de banque pourrait nécessiter une nouvelle inflation.

Ce sont ces deux dangers de la thésaurisation et de l'évasion fiscale combinée avec l'exportation des capitaux qui empêchent de faire jouer strictement un contrôle effectif des revenus des capitaux mobiliers. On peut déplorer ces circonstances et réprouber les manœuvres des *déserteurs de l'impôt*. Mais il est impossible de ne pas en tenir compte.

III. — LES AVOIRS A L'ÉTRANGER. — 477. — Pour limiter dans une certaine mesure les effets de l'*évasion fiscale*, diverses dispositions spéciales ont été prises au cours de ces dernières années à l'égard des avoirs à l'étranger. Ce sont l'obligation d'indiquer séparément dans la déclaration les revenus encaissés directement ou indirectement à l'étranger (*supra*, n° 304), la déclaration annuelle des avoirs à l'étranger (*supra*, n° 305) et l'obligation de demander un envoi en possession spécial pour les biens situés à l'étranger, dépendant d'une succession ouverte en France et régie par la loi française (*infra*, n° 539). Toutes ces dispositions sont sanctionnées par des pénalités très lourdes. Mais il faut observer que l'Etat est à peu près désarmé pour en obtenir l'exécution sur les avoirs dissimulés, car la jurisprudence internationale ne l'admet pas à revendiquer tout ou partie des biens situés en pays étranger, pour le recouvrement d'un impôt ou d'une pénalité d'ordre fiscal (195).

(195) En vue de tourner cette difficulté, M. Palmade avait proposé, au cours des récents débats financiers, de faire de l'Etat un *héritier réservataire*. A l'appui de sa proposition, il faisait valoir que l'Etat pourrait désormais, en sa qualité d'héritier, revendiquer devant les tri-

IV. — CONTROLE DES DÉDUCTIONS AUTORISÉES PAR L'ARTICLE 10 DE LA LOI DU 15 JUILLET 1914. — **478.** — L'article 10 de la loi du 15 juillet 1914 admet le contribuable à déduire de son revenu global pour l'établissement de la base de l'impôt général sur le revenu : les intérêts de dettes et arrérages de rentes payés par lui à titre obligatoire pendant l'année précédente, les impôts directs qu'il a acquittés, et enfin les déficits d'exploitation qu'il a subis. Pour ces trois catégories de déductions, le contribuable doit fournir toutes justifications nécessaires, ce qui a pour effet d'en rendre le contrôle relativement facile.

479. — *a)* En ce qui concerne les *intérêts et arrérages*, le contrôleur doit s'assurer du caractère obligatoire et de la réalité du versement. Il se fera représenter l'acte constitutif et les écrits libératoires. Il n'est, d'ailleurs, pas nécessaire que l'acte ait acquis date certaine par l'enregistrement (rép. min. à M. Duval, député, *J. O.*, 12 juin 1920, Déb. parl., Ch., p. 2030).

Les pensions alimentaires servies aux ascendants ayant le caractère obligatoire en vertu des dispositions de l'article 205 du Code civil, aucun acte constitutif ne doit être exigé (rép. min. à M. Antier, député, n° 17.767, *J. O.*, 21 juin 1923). La réalité des versements peut être prouvée par tous moyens à la disposition de l'intéressé : lettres, reçus de la poste, etc.

480. — *b)* Quant aux *impôts directs*, en droit strict, seuls peuvent être déduits ceux qui ont été *acquittés* au cours de l'année précédente ; mais l'Administration accepte la déduction des impôts simplement *établis* lorsque, par suite de *circonstances indépendantes de leur volonté*, notam-

bunaux étrangers les biens dépendant de la succession (annexe n° 2407 au procès-verbal de la séance de la Chambre du 15 janvier 1926). M. Joseph Barthélemy, combattant cette proposition, a fait observer que la question avait été posée de la même façon à propos de l'Allemagne au moment de l'élaboration du plan Dawes et que la plupart des pays avaient protesté en faisant connaître qu'ils n'enverraient pas en possession l'Etat-héritier.

ment par suite de retards dans la publication des rôles, les contribuables n'ont pas pu acquitter ces impôts au cours de l'année qu'ils concernent (196).

Le contrôleur se fera donc représenter les quittances, ou bien recherchera les raisons qui ont empêché le déclarant de payer en temps utile les impôts dont il demande la déduction.

Deux autres questions se posent. D'une part, il faut s'assurer que les impôts dont la déduction est demandée au § VI de la déclaration ne sont pas entrés en compte pour le calcul du bénéfice ou du revenu net déclaré au § IV, ce qui se présente, notamment, lorsque le déclarant a opté pour l'évaluation forfaitaire des bénéfices agricoles (rép. min. à M. Barbin, député, *J. O.*, 13 mars 1926, p. 1309) ou lorsqu'il a déclaré ses bénéfices professionnels après déduction de toutes les charges, y compris les impôts spéciaux (cédules et patente). D'autre part, lorsqu'un contribuable a obtenu un *dégrèvement*, il y a lieu de vérifier si la cotisation n'a pas été déduite en totalité, afin de rectifier la déclaration ou d'établir, le cas échéant, une imposition supplémentaire.

481. — *c)* Enfin, les *déficits d'exploitation* sont contrôlés de la même manière que les revenus réels de la même catégorie et nous renvoyons aux développements spéciaux compris sous les numéros 416, 419 et 446.

L'Administration assimile à un déficit d'exploitation la perte provenant d'un immeuble pour lequel les dépenses d'entretien ont été supérieures au montant total des loyers (rép. min. à M. Crolard, député, n° 19.241, *J. O.*, 9 janvier 1924, p. 173). Par contre, la perte subie sur le prix d'achat des actions d'une société anonyme tombée en liquidation ou en faillite, ne constituant pas un déficit relatif à l'exploitation d'une entreprise personnelle, ne doit pas être admise en déduction (rép. min. à M. Deloncle, sénateur, n° 5852, *J. O.*, 14 novembre 1923).

(196) Note D. G. du 11 mars 1926, n° 936.

V. — CONTROLE DU REVENU GLOBAL PAR LES DÉPENSES OSTENSIBLES. — **482.** — Les revenus des diverses catégories ne pouvant pas tous être contrôlés avec précision, il était nécessaire d'admettre une *dérogation à la règle de la présomption d'exactitude de la déclaration*, afin que certains contribuables ne puissent pas échapper à l'impôt en ne déclarant qu'un revenu bien inférieur à celui que dénote leur train de vie. Cette idée a conduit à l'adoption d'un contrôle du revenu global d'après les signes extérieurs. Le principe admis, le législateur pouvait ou bien décider que la déclaration serait regardée comme insuffisante toutes les fois qu'elle ferait ressortir un revenu inférieur au total des dépenses ostensibles de l'intéressé évaluées par le contrôleur ; ou bien fixer un chiffre de revenu déterminé d'après un élément précis, tel que la valeur locative de la résidence unique ou des diverses résidences, au-dessous duquel le revenu déclaré ne devrait pas descendre sans que le contribuable soit mis en demeure de justifier la différence.

483. — L'article 14 du projet de budget de l'exercice 1925 combinait les deux procédés. Mais les dispositions de la loi du 13 juillet 1925 qui instituaient ce mode de contrôle en matière d'impôt sur les bénéfices non commerciaux et d'impôt général sur le revenu, ne conservaient que le premier et laissaient au contrôleur le soin de déterminer le montant des dépenses à retenir. L'article 13 de la loi du 4 avril 1926 ne fait que reprendre les dispositions antérieures en les limitant à l'impôt général.

484. — Lorsque le contrôleur a réuni des *éléments précis* permettant d'établir que les dépenses d'un contribuable sont *notoirement supérieures* au revenu qu'il a déclaré, il doit soumettre ces éléments à l'intéressé, qui est *tenu de justifier la différence*. Si les justifications nécessaires ne sont pas fournies dans un délai de vingt jours, le contribuable est taxé d'*office*.

Les dépenses dont le contrôleur peut faire état sont

celles qui sont notoirement connues et qu'il peut constater comme tout le monde (nourriture, habillement, logement, domesticité, voitures, maisons de campagne, villégiatures, embarcations de plaisance, etc.). Il doit s'abstenir de rechercher des informations de caractère confidentiel. En outre, il faut que la réalité de ces dépenses soit bien établie et qu'elle ne puisse pas être contestée.

La loi ne précisant pas ce qu'il faut entendre par justifications, il semble logique d'admettre que le contribuable devra faire connaître la provenance des sommes qui lui ont permis de faire face à ses dépenses et, en même temps, produire la preuve de ses assertions. D'ailleurs, si le contribuable qui a fourni des justifications a été néanmoins taxé d'office parce que le contrôleur a estimé les justifications insuffisantes, le tribunal, en cas de réclamation contentieuse, appréciera la valeur des justifications et la régularité de la taxation d'office.

485. — *Cette méthode de taxation constitue-t-elle un retour déguisé au système indiciaire ?*

Il n'est pas douteux que, si le législateur, suivant certaines suggestions, avait fixé en fonction du loyer le chiffre de revenu au-dessous duquel la déclaration aurait cessé d'être présumée exacte, un grand nombre de contribuables se seraient bornés à déclarer ce revenu minimum et l'impôt général serait devenu, pour eux, une sorte de contribution mobilière améliorée.

Mais, avec le système adopté, la liberté du contrôleur reste entière pour l'appréciation du revenu réel de l'intéressé. Le recours aux signes extérieurs n'est qu'un *moyen de contrôle*, qui, d'ailleurs, était déjà utilisé par l'Administration dans tous les cas où il y avait lieu à taxation d'office (inst. 1918, art. 195).

486. — *Ce contrôle du revenu global au moyen des dépenses personnelles est-il susceptible de donner de bons résultats ?*

Théoriquement, la taxation d'office d'après les dépenses

ostensibles devrait permettre d'assujettir à l'impôt ceux qui dissimulent les revenus de leur fortune mobilière, ainsi que les spéculateurs professionnels et les intermédiaires de toute sorte qui, jusqu'à maintenant, ont échappé facilement aux vérifications.

Malheureusement, la mise en œuvre des dispositions nouvelles est rendue très difficile par le fait que les intérêts de certaines valeurs du Trésor (bons du Trésor et bons de la Défense nationale à échéance d'un an au plus et rentes 4 % 1925) sont exonérées de l'impôt général sur le revenu. L'Administration considère que le contribuable qui prétend expliquer par la possession de valeurs de cette nature la différence relevée entre le revenu qu'il a déclaré et le montant de ses dépenses, doit justifier ses dires ; mais on ne voit pas comment, pratiquement, cette justification pourra être exigée sans assujettir à un régime de rigueur des personnes qui peuvent être de bonne foi. En effet, la déclaration n'est vérifiée que plusieurs mois après la fin de l'année qu'elle concerne. Il est donc très possible que le contribuable, au moment où il est mis en cause, ne soit plus en possession des valeurs qui bénéficiaient de l'exonération. Comment fera-t-il la preuve de l'exactitude de sa déclaration ?

Dans le cas particulier où il s'agit de titres de rente, on peut lui demander de représenter des bordereaux de vente ou autres communications émanant de son banquier ou de l'intermédiaire qui a négocié les titres. Mais s'il s'agit de bons de la Défense nationale, le remboursement se faisant, comme d'ailleurs la souscription, sans laisser de traces, la seule justification qui pourrait être exigée serait celle du remploi du capital. On se trouve donc placé en face de ce dilemme, ou n'exiger aucune justification, ce qui laisse la porte ouverte à toutes les fraudes, ou soumettre les contribuables de bonne foi, dans le cas où ils se sont défaits des valeurs exonérées, à l'obligation de faire connaître la nature de certains éléments de leur patrimoine ou les raisons qui en ont motivé la réalisation, ce qui pourrait détourner les épargnants des valeurs du Trésor, auxquelles

on se proposait justement de les attirer par l'octroi d'une immunité fiscale totale. Comme palliatif, on aurait pu ordonner l'inscription à part sur le carnet de coupons des intérêts des valeurs exonérées, mais nous avons vu que la solution adoptée est tout autre (*supra*, note 191).

Comme il est peu probable que l'on puisse adopter à l'égard des porteurs de bons de la Défense nationale l'attitude que nécessiterait l'application rigoureuse des dispositions légales, il est à craindre que le contrôle du revenu global par les dépenses personnelles soit en pratique inopérant. Dans cette circonstance encore, le Trésor a fait tort au budget (197).

SECTION VI

SITUATIONS PERSONNELLES AYANT UNE INFLUENCE SUR L'ASSIETTE DE L'IMPOT

SOMMAIRE. — Le contrôle personnel dans les impôts sur le revenu, n° 487.

I. — *L'état du contribuable*, n° 488. — Situation et charges de famille : rappel de la législation, n° 489 ; contrôle des déclarations et justifications, n° 490 ; cas particulier des enfants recueillis, n° 491. — Nationalité, n° 492. — Domicile, n° 493. — Utilisés de la guerre, n° 494.

II. — *Situation de certains parents du redevable*, n° 495. — Personnes à la charge du contribuable, n° 496. — Impositions distinctes pour les membres d'une même famille, n° 497.

III. — *Charges générales du patrimoine*. — Dettes chirographaires, n° 498.

IV. — *Etablissement de la taxe civique*. — Analogie avec la cote personnelle, n° 499 ; nécessité d'un recensement complémentaire, n° 500 ; exonérations, n° 501.

487. — Nous avons noté qu'un des caractères essentiels de la réforme de nos impôts directs avait été l'extension

(197) Il faut remarquer que la faculté accordée au contribuable de faire état, dans le calcul de son revenu global, d'une évaluation forfaitaire

donnée au principe de la *personnalité* et nous avons indiqué que, depuis 1917, ce caractère s'est encore accru par suite de l'adoption de nouvelles dispositions accordant certains avantages à des contribuables qui se trouvent dans des situations particulières. Il en résulte que l'assiette des impôts sur le revenu comporte une grande part de *contrôle personnel*. Dans les développements qui vont suivre, nous allons montrer d'abord la mise en jeu de ce contrôle, soit qu'il porte sur l'état de l'intéressé lui-même, soit qu'il s'applique à certaines autres personnes ayant avec le contribuable un lien de parenté, soit enfin qu'il ait pour objet de déterminer certaines charges générales du patrimoine ; nous consacrerons ensuite un rapide exposé au contrôle nécessaire pour l'établissement de la *taxe civique* instituée par l'article 29 de la loi du 4 avril 1926.

I. — L'ÉTAT DU CONTRIBUABLE. — **488.** — Les lois qui règlent l'assiette des impôts sur les revenus prennent en considération la situation et les charges de famille du contribuable, son âge, sa nationalité, son domicile et enfin certaines qualités spéciales, telles que celle de mutilé de la guerre.

489. — a) *Situation et charges de famille, âge de l'intéressé.* — Les lois des 15 juillet 1914 (art. 12 et 15), 31 juillet 1917 (art. 52) et 30 mars 1923 (art. 6) prévoient des abattements à la base, pour l'impôt général et pour l'impôt sur les traitements et salaires, et des réductions sur le montant de la cotisation, pour tous les impôts sur le revenu, en faveur des contribuables mariés ayant à leur charge des enfants et des ascendants remplissant certaines conditions d'âge ou de santé. D'autre part, l'article 9 de la loi du 25 juin 1920, modifié par l'article 19 de la

taire pour certains revenus, pourrait aboutir à des conséquences analogues. Mais, par suite des dispositions des articles 13 de la loi du 13 juillet 1925 et 10 de la loi du 4 avril 1926 (*supra*, n° 443), seuls les agriculteurs pourraient désormais user de ce moyen pour dissimuler leurs revenus mobiliers.

loi du 13 juillet 1925, institue des majorations de l'impôt général sur le revenu à l'égard des contribuables âgés de plus de trente ans, célibataires ou divorcés, ou mariés depuis plus de deux ans et n'ayant pas d'enfants.

490. — Tous les renseignements concernant l'âge, la situation de famille (célibataire, marié ou divorcé), le nombre des enfants et la date du mariage, peuvent être relevés sur la liste du dénombrement de la population, sur la liste électorale ou dans les registres de l'état civil, soit par le contrôleur chargé d'établir l'imposition, soit par son collègue du lieu où est conservé l'acte qu'il s'agit de consulter. Mais, le plus souvent, il n'est pas nécessaire d'avoir recours à ce moyen, car toutes ces indications figurent sur des documents qui sont en la possession de l'intéressé (carte d'identité, carte d'électeur, livret de famille, livret militaire, jugement de divorce, etc.) et celui-ci est obligé de les représenter pour s'assurer le bénéfice des déductions ou réductions.

491. — Toutefois, il faut observer qu'il est un cas où le contrôle peut comporter quelque difficulté : c'est celui des *enfants recueillis* qui, aux termes de l'article 13 de la loi du 15 juillet 1914, peuvent être compris parmi les personnes à la charge du contribuable. En effet, il n'y a, dans ce cas, aucun acte officiel corroborant la possession d'état d'enfant recueilli. Le contrôleur a donc à apprécier des faits et à voir si, eu égard aux circonstances (abandon de l'enfant ou décès des parents, importance et nature des services qui lui sont rendus par l'intéressé, vie au foyer ou paiement des frais de nourrice, de pension, d'entretien, direction intellectuelle et morale, etc.), on peut considérer que des liens analogues à ceux qui existent entre les parents et leurs enfants sont nés entre le contribuable et l'enfant recueilli. Il pourra d'ailleurs demander, pour asseoir sa conviction, la communication de tous documents utiles. Ce contrôle peut présenter une grande importance dans certains cas. Un contribuable célibataire ou divorcé âgé de

plus de trente ans, ayant de très gros revenus, aurait un intérêt considérable à payer les frais d'entretien d'un enfant et à le déclarer comme étant à sa charge, afin d'éviter la majoration de 25 % sur l'impôt général, de s'assurer une déduction de 3.000 francs pour le calcul du revenu imposable et en outre une réduction sur le montant de tous les impôts sur les revenus dont il serait redevable. Nous estimons que, dans cette hypothèse, à moins qu'il y ait de façon évidente un *lien moral* entre l'enfant et son protecteur, on devra refuser à celui-ci le bénéfice des dispositions précitées, car son geste philanthropique pourrait bien être simplement une manœuvre destinée à lui procurer un bénéfice net appréciable.

492. — b) *Nationalité.* — L'article 44 de la loi du 22 mars 1924 a limité le bénéfice des déductions et réductions pour situation et charges de famille aux Français, aux originaires des colonies françaises ou des pays de protectorat et aux ressortissants des pays étrangers ayant passé avec la France des traités de réciprocité (198). D'autre part, l'article 21 de la loi du 13 juillet 1925 relatif à la déclaration annuelle des avoirs à l'étranger ne s'applique qu'aux personnes de nationalité française.

La nationalité joue donc un rôle dans l'établissement des impôts sur le revenu. Le plus souvent, les intéressés eux-mêmes produiront des pièces, telles que passeports, cartes de séjour, etc., établissant leur nationalité. Signalons que le contrôleur pourrait, à défaut, obtenir tous renseignements utiles dans les bureaux des sous-préfectures ou préfectures et dans les commissariats de police.

(198) Actuellement : Etats-Unis d'Amérique, République Argentine, Autriche, Belgique, Canada, Chili, Colombie, Costa-Rica, Danemark, République Dominicaine, Equateur, Espagne, Esthonie, Finlande, Grande-Bretagne, Grèce, Guatemala, Haïti, Honduras, Italie, Japon, Libéria, Luxembourg, Mascate, Mexique, Nicaragua, Norvège, Panama, Paraguay, Pérou, Perse, Pologne, Roumanie, Royaume des Serbes, Croates et Slovènes, Siam, Suède, Suisse, République Tchéco-Slovaque, Vénézuéla.

493. — c) *Domicile*. — L'article 11 de la loi du 15 juillet 1914 organise un régime spécial d'imposition pour les personnes qui ne sont pas *domiciliées* en France et y ont seulement une résidence habituelle. L'Administration estime que ce texte vise le *domicile de fait* (rép. min. à M. Joseph Barthélemy, dép., *J. O.*, 13 mars 1926, Déb. parl., Ch., p. 1604). Cependant le conseil de préfecture de la Seine a rendu plusieurs arrêtés d'après lesquels le forfait serait applicable toutes les fois que l'intéressé n'a pas été *admis à domicile* en France par décision du gouvernement (arrêtés des 13 juin 1919, 6 mai 1921 et 4 juillet 1921).

Il faut observer qu'au point de vue du contrôle la thèse du conseil de préfecture a le grand avantage de reposer sur un critérium précis. Il est, en effet, bien difficile de vérifier si un étranger a en France le siège de ses intérêts et de ses affaires, et, si l'on se contente du critérium de la résidence permanente, on court le risque de faire bénéficier d'un traitement privilégié des étrangers qui tirent de leur pays d'origine des revenus importants sans qu'il soit possible de les contrôler (199).

494. — d) *Mutilés de la guerre*. — La loi du 30 mars 1923 prévoit une déduction supplémentaire de 1.000 francs, pour le calcul de l'impôt sur les salaires, en faveur des mutilés titulaires d'une pension d'invalidité. L'article 9 de la loi du 25 juin 1920 exonère des majorations qu'il institue ceux d'entre eux dont l'invalidité atteint au moins 40 %.

La qualité de mutilé de la guerre, ainsi que le taux de l'invalidité, sont prouvés par des documents qui sont en la possession de l'intéressé (livret de pension) et qu'il doit produire lorsque le contrôleur le demande.

(199) D'autre part, ce procédé aboutit, dans la pratique, à faire jouer le forfait, dans tous les cas, à l'encontre de l'Administration, le contribuable, lorsqu'il y a intérêt, se prévalant de sa nationalité pour affirmer qu'il n'est pas *domicilié* en France.

II. — SITUATION DE CERTAINS PARENTS DU CONTRIBUABLE.

— 495. — Le contrôleur doit déterminer, d'une part si les personnes que le contribuable indique comme étant à sa charge remplissent bien les conditions exigées par la loi, d'autre part si certaines impositions séparées sont bien justifiées.

496. — a) *Personnes à la charge du contribuable.* — Pour que les enfants et les ascendants du contribuable puissent être considérés comme personnes à sa charge au sens de l'article 13 de la loi du 15 juillet 1914, il faut qu'ils remplissent certaines conditions d'âge ou qu'ils soient infirmes. Il faut, en outre, qu'ils n'aient pas d'autres revenus que ceux qui servent de base à l'imposition de l'intéressé. Enfin, il faut qu'ils ne soient pas déjà considérés comme étant à la charge d'une autre personne assujettie à l'impôt (200).

L'âge des enfants ou des ascendants résulte des pièces d'état civil dont le contrôleur peut exiger la production. De même, si l'infirmité n'est pas apparente, le contribuable peut être invité à produire un certificat médical.

Pour vérifier si la *personne à charge* n'a pas de revenus personnels, le contrôleur dispose des mêmes moyens que pour établir le revenu de l'assujetti. Si cette personne n'habite pas dans sa division, il peut se faire indiquer sa résidence et demander à son collègue tous renseignements utiles.

De même, dans le cas où plusieurs enfants sont susceptibles d'avoir déclaré comme étant à leur charge un même ascendant, le contrôleur peut, s'il le juge utile, provoquer des communications de ses collègues intéressés (201).

(200) Pour les femmes veuves âgées de plus de soixante ans, il faut encore qu'elles soient à la *charge exclusive* de leur fils ou de leur fille et qu'elles vivent sous son toit. C'est un fait qui est vérifié au moyen des renseignements recueillis au cours des tournées et recensements.

(201) En ce qui concerne spécialement les déductions applicables en matière d'impôt sur les salaires, le contrôleur doit rechercher si la femme ou les enfants de l'intéressé ne bénéficient pas d'un salaire personnel. La loi précise même que la déduction ne doit pas être accordée lorsque la femme a des *revenus personnels* ; mais il faut entendre par là

497. — b) *Impositions distinctes.* — En principe, pour l'impôt général sur le revenu, une seule imposition doit être établie au nom du chef de famille à raison des revenus de tous les membres de sa famille vivant avec lui. Mais lorsque ceux-ci tirent des revenus personnels d'une fortune indépendante, il peut obtenir, à condition de donner dans sa déclaration toutes indications utiles, d'être cotisé seulement sur les revenus qui lui sont propres. Au cas où le contribuable use de cette faculté, le contrôleur doit rechercher s'il n'y a pas là une fraude en vue de morceler le revenu imposable pour bénéficier de plusieurs abattements et échapper aux conséquences de la progressivité. Pour cela, il doit s'enquérir de la source d'où proviennent, par exemple, les biens personnels des enfants mineurs (succession, donation, etc.).

III. — CHARGES GÉNÉRALES DU PATRIMOINE. — 498. — L'article 42 de la loi du 31 juillet 1917 dispose que les intérêts des dettes chirographaires pourront être déduits des revenus cédulaires du débiteur. Dans cette hypothèse, la vérification porte sur la réalité de la dette, du versement des intérêts et de la perception de l'impôt sur les revenus des créances à la charge du créancier. Le contribuable, qui sollicite un avantage, doit d'ailleurs fournir toutes les justifications nécessaires (acte constitutif de l'obligation, quittances et écrits libératoires dûment timbrés ou pièces constatant le paiement de l'impôt à l'enregistrement).

IV. — ÉTABLISSEMENT DE LA TAXE CIVIQUE. — 499. — En règle générale, la taxe civique, qui sera perçue, au titre de l'année 1926, en vertu de l'article 29 de la loi du 4 avril dernier, atteindra tous les contribuables qui, sous le régime de la législation antérieure à la loi du 31 juillet 1917, auraient été soumis au paiement de la *cote personnelle*.

seulement les revenus susceptibles d'être cotisés à une cédule pour laquelle existe un abattement à la base, car le législateur a eu en vue d'éviter le cumul de deux abattements. Le contrôle ne soulève, par conséquent, pas de difficultés spéciales.

D'autre part, l'imposition sera calculée d'après le revenu ayant servi de base à l'impôt général pour 1925.

Il en résulte que les travaux effectués pour l'assiette de la contribution mobilière de l'année 1926 et pour l'impôt général de 1925 pourront être utilisés pour l'établissement de cette taxe et permettront d'atteindre le plus grand nombre des redevables.

500. — Mais, l'article 12 de la loi du 21 avril 1832, auquel se réfère le texte organique, vise tous les habitants jouissant de leurs droits et non réputés indigents et, en particulier, « les garçons et filles majeurs ou mineurs ayant des moyens suffisants d'existence, soit par leur fortune personnelle, soit par la profession qu'ils exercent, lors même qu'ils habitent avec leur père, mère, tuteur ou curateur ».

Ce texte est, par conséquent, plus compréhensif que ceux qui règlent la simple contribution mobilière et les impôts sur les revenus. Il en résulte que certains redevables de la taxe peuvent n'être pas encore connus de l'Administration. D'où la nécessité de procéder à un *complément de recensement* des imposables.

501. — Par ailleurs, il est prévu des exonérations en faveur des vieillards infirmes et incurables assistés de la loi de 1905, des personnes inscrites sur les listes d'assistance médicale gratuite, des mutilés du travail et des mutilés de guerre titulaires de pensions d'invalidité de 50 % et au-dessus non assujettis à l'impôt général sur le revenu, enfin des personnes bénéficiant de la loi du 14 juillet 1913 relative à l'assistance aux familles nombreuses.

Toutes ces situations particulières devront faire l'objet d'une vérification. Le contrôleur trouvera dans les mairies tous renseignements utiles en ce qui touche les diverses catégories d'assistés. Il pourra demander aux mutilés du travail et aux mutilés de guerre de lui fournir les justifications résultant de documents qui sont en leur possession.

CHAPITRE IV

ORGANISATION PRATIQUE DU CONTROLE. LES RECHERCHES ET LE DOSSIER INDIVIDUEL.

SOMMAIRE. — Comment sont établies les bases d'imposition, n° 502.

I. — *Les recherches et les vérifications de comptabilité*, n° 503 : recherches dans les journaux locaux, dans les documents de service et dans les administrations publiques, n° 504 ; vérifications de comptabilité, n° 505 ; par qui sont faites les recherches et les vérifications, service des recherches, n° 506.

II. — *La centralisation des renseignements*, n° 507.

III. — *Le dossier individuel* : renseignements permanents et renseignements annuels, n° 508 ; contenu du dossier, n° 509 ; importance du dossier individuel, n°s 510 et 511.

502. — Après les développements qui précèdent, il n'est pas difficile de comprendre que le travail qui aboutit à la fixation des bases d'imposition consiste essentiellement dans le *rapprochement de certaines pièces* et l'*utilisation de divers renseignements*. Au nombre de ces pièces figure, lorsqu'elle est obligatoire, la déclaration du contribuable. En principe, cette déclaration vient se placer d'elle-même entre les mains du contrôleur. Il n'en est pas de même des autres renseignements, qu'il faut successivement *recueillir, centraliser* à l'endroit où doit être établie l'imposition et enfin *classer et conserver*. Nous allons examiner successivement les différentes opérations qui sont nécessaires à la constitution du *dossier individuel* de chaque assujetti à l'impôt général et aux impôts cédulaires sur le

revenu et de toute personne dont la situation, à l'égard de ces impôts, motive une surveillance.

I. — LES RECHERCHES ET LES VÉRIFICATIONS DE COMPTABILITÉ. — 503. — Les renseignements utiles pour l'établissement de nos impôts peuvent être recherchés dans les journaux et publications diverses, dans les documents tenus par des services publics, dans les pièces conservées par les contrôleurs et, en particulier, dans les déclarations souscrites par les contribuables ou par certains tiers, enfin dans la comptabilité des commerçants ou de certains redevables classés à la cédule des professions non commerciales.

504. — Les recherches dans les journaux locaux et dans les documents de service sont prescrites aux contrôleurs par les instructions de l'Administration (notamment circ. du 20 août 1921, n° 1363), mais elles sont laissées à leur initiative. Les recherches dans les documents détenus par les administrations publiques sont, en général, réglées dans chaque département par le chef de service. L'Administration a publié en annexe à sa circulaire du 4 octobre 1921, n° 1364, une notice indiquant, pour chaque service, les documents à consulter et les renseignements à en extraire. Les indications les plus précieuses pour l'assiette des impôts sur le revenu sont recueillies au vu des registres de formalité, répertoires et sommiers tenus par l'Enregistrement.

505. — Quant aux vérifications de comptabilité, dont nous avons signalé l'importance pour l'assiette de l'impôt sur les bénéfices commerciaux, elles n'avaient pas fait l'objet jusqu'à ces derniers mois d'une réglementation particulière, par suite du peu de temps dont disposaient les agents pour les effectuer. A la suite de la réorganisation de 1925, l'Administration a donné des instructions spéciales pour le bon accomplissement de cette partie délicate du service (circ. du 9 décembre 1925, n° 1451).

Les vérifications doivent être réglées de telle sorte que la comptabilité des contribuables soit examinée au moins

une fois par période de cinq ans. En règle générale, elles doivent porter, en même temps, sur tous les redevables d'une même profession, afin de permettre d'utiles rapprochements. La comptabilité des assujettis qui se déclarent en déficit, ou dont le pourcentage de bénéfice net est sensiblement inférieur à la moyenne, doit être vérifiée sans délai. En outre, les instructions administratives contiennent une innovation très heureuse susceptible d'avoir une grande influence sur le rendement des vérifications. Il est créé, pour chaque entreprise cotisée d'après les résultats de sa comptabilité, un relevé spécial comportant un *tableau comparatif*, pour les divers exercices, des *comptes d'exploitation* et des *comptes de profits et pertes*, et où doivent être mentionnés les *pourcentages de bénéfice brut et de bénéfice net*. Un tel tableau, qui pourrait d'ailleurs être utilement complété par l'indication du pourcentage des frais généraux et des frais de fabrication, permettra de faire des comparaisons entre plusieurs exercices successifs, et, dans certains cas, de localiser les anomalies, de sorte que l'agent vérificateur pourra savoir sur quels comptes il devra surtout faire porter son attention. En outre, après chaque vérification, il sera dressé un état des rectifications opérées qui restera au dossier et pourra servir de base aux travaux ultérieurs.

506. — En règle générale, le contrôleur effectue toutes les recherches et toutes les vérifications auprès des services et des contribuables installés dans la division dont il est titulaire. Toutefois, dans certaines grandes villes, il existe une organisation spéciale. Certains agents, titulaires d'une division, peuvent être chargés d'effectuer des recherches en dehors de leur circonscription, afin d'assurer une répartition rationnelle du travail. Enfin — et c'est là ce qui est surtout important — il y a, dans certains départements, des agents sans gestion qui constituent une *section spéciale des recherches* et qui relèvent dans les bureaux de toutes les administrations publiques les renseignements intéressant l'assiette des impôts directs sur le revenu.

Mais ce service des recherches n'est encore qu'à l'état embryonnaire et son rôle pourrait être largement étendu. Spécialement, à l'heure actuelle, le contrôleur titulaire d'une division assure seul la vérification des comptabilités. Or, une vérification approfondie, dans une entreprise importante, exige beaucoup de temps, une pratique et des connaissances spéciales. Ne pourrait-il pas y avoir dans les sections de recherches des agents spécialisés et chargés de vérifier et de suivre les affaires présentant une importance exceptionnelle ? (202).

II. — LA CENTRALISATION DES RENSEIGNEMENTS. — 507. —

Pour chaque renseignement relevé, le contrôleur rédige un bulletin spécial dit *bulletin de renseignements*. Pour que ce bulletin ait toute son utilité, il faut qu'il parvienne rapidement à l'agent chargé d'établir l'imposition du contribuable qu'il concerne. D'où la nécessité d'un échange de communications entre les contrôleurs.

D'ailleurs, il faut remarquer que tous les impôts sur les revenus au nom d'un même contribuable ne sont pas établis au même endroit. Ainsi, pour les bénéfices commerciaux (et aussi, depuis la loi du 4 avril 1926, pour les bénéfices des professions non commerciales), l'imposition doit être faite au lieu de l'exercice de la profession ou de l'établissement principal, tandis que l'impôt général sur le revenu est dû au lieu de la résidence principale. Si le contribuable n'habite pas là où il exerce sa profession ou dirige une entreprise, il faut que le contrôleur chargé d'établir l'impôt général demande à son collègue, ou reçoive de lui, l'indication du bénéfice retenu pour l'impôt cédulaire, afin de vérifier la mention correspondante de la déclaration du revenu global. De même, l'impôt sur les bénéfices agricoles étant établi au lieu de l'habitation prin-

(202) On peut signaler qu'une proposition déposée à la Chambre à la fin de l'année 1925 prévoyait la possibilité pour le contrôleur de se faire assister par des experts-comptables choisis parmi ceux agréés par la Cour d'appel du ressort. (Doc. parl., annexe n° 2316 au procès-verbal de la première séance du 28 décembre 1925.)

principale, le contrôleur de la situation des propriétés exploitées doit faire parvenir à son collègue les déclarations de consistance cadastrale, après les avoir vérifiées. Enfin les déclarations souscrites par les employeurs et les chefs d'entreprise étant adressées au service du siège de l'exploitation, les transmissions nécessaires doivent être faites à l'habitation de chaque bénéficiaire des sommes payées.

Par conséquent, on peut dire que la réalisation pratique du contrôle suppose l'échange incessant de communications entre les divers contrôleurs.

III. — LE DOSSIER INDIVIDUEL. — 508. — Tous ces bulletins de renseignements, lorsqu'ils parviennent au contrôleur qui doit les utiliser, sont classés dans un dossier spécial tenu pour chaque contribuable et pour chaque personne susceptible d'être assujettie à l'impôt.

Il faut distinguer parmi ces renseignements ceux qui ont un caractère *permanent* et ceux qui n'intéressent l'assiette de l'impôt que pour une seule année. Dans la première catégorie rentrent tous ceux qui concernent la situation de famille du contribuable, la composition de son patrimoine, ses différentes sources de revenus durables et enfin les charges persistantes qu'il doit supporter. Les documents où sont consignées de telles indications sont évidemment les plus importants, puisqu'ils seront chaque année rapprochés des énonciations de la déclaration souscrite par l'intéressé pour l'impôt général sur le revenu. Pour faciliter ce rapprochement, l'Administration a prescrit récemment au contrôleur d'établir un *bulletin récapitulatif* sur lequel sont analysés sommairement les renseignements concernant les revenus des propriétés foncières bâties et non bâties, les revenus des valeurs et capitaux mobiliers, les bénéfices de l'exploitation agricole, les bénéfices industriels et commerciaux, les traitements, salaires, pensions et rentes viagères, les bénéfices des professions non commerciales, les dettes contractées et les rentes payées à titre obligatoire, et enfin tous renseignements

susceptibles de fixer la situation générale de fortune du contribuable (loyer, domesticité, automobiles ou voitures, résidences d'été, etc.). Quant aux renseignements *annuels*, ils sont simplement classés à leur ordre dans le dossier.

509. — Dès lors, quand on ouvre le *dossier individuel* d'un contribuable, que nous supposons assujetti à l'impôt général et aux impôts cédulaires, on y trouve : 1° les pièces arrivées récemment et que le contrôleur n'a pas encore utilisées (203) ; 2° le feuillet sur lequel sont notées les impositions établies tant pour l'impôt général que pour les impôts cédulaires sur les bénéfices professionnels ; 3° le bulletin récapitulatif dont nous avons parlé ; 4° le dossier des renseignements permanents comprenant, notamment, les divers bulletins relatifs aux sources permanentes de revenus, le relevé de comptabilité et les états des rectifications effectuées lors des vérifications, le relevé des parcelles exploitées, lorsqu'il s'agit d'un assujetti à la cédule des bénéfices agricoles ; 5° le dossier des renseignements annuels, où figurent notamment les déclarations de l'intéressé, celles des employeurs ou chefs d'entreprise qui lui ont versé des rémunérations et la copie de toutes les notes qui lui ont été adressées par le contrôleur. En outre, les lettres du contribuable et l'analyse des entretiens que le contrôleur a eus avec lui sont annexées au dossier, parmi les documents permanents ou parmi les renseignements annuels, suivant la nature des énonciations qu'elles renferment.

510. — Les divers documents que nous avons énumérés sont conservés tant qu'ils présentent un intérêt quelconque. Ils peuvent ensuite être archivés. Les dossiers eux-mêmes,

(203) Sauf au cas où ces pièces ne sont pas immédiatement jointes au dossier, mais sont classées à part, pour constituer une liasse de surveillance à utiliser à la prochaine *émission*.

Ce système est plus pratique lorsque le contrôleur a un très grand nombre de dossiers et doit assurer l'établissement des impositions en peu de temps.

lorsqu'il s'agit de redevables décédés ou disparus, sont archivés après l'expiration du *délai de reprise*.

Lorsqu'un contribuable change de domicile, son dossier est mis au point et envoyé au contrôleur qui aura désormais à établir les impositions.

511. — Tous ces travaux d'ordre matériel ont une importance considérable, la régularité des impositions dépend souvent du soin et de la rapidité avec lesquels les renseignements ont été recueillis ou reçus et de leur bon classement au dossier individuel.

CHAPITRE V

DISPOSITIONS SPÉCIALES EN VUE D'ASSURER L'EFFICACITÉ DU CONTRÔLE. GARANTIES ACCORDÉES AUX CONTRIBUABLES.

512. — Le législateur, tenant compte de la difficulté que présente l'établissement des nouveaux impôts, a voulu faciliter la tâche de l'Administration en organisant une procédure spéciale pour la taxation des contribuables qui n'ont pas rempli leurs obligations et en accordant un délai assez long pour la fixation définitive des bases de cotisation. Mais n'entendant pas laisser les assujettis absolument désarmés devant l'action des agents du contrôle, il a stipulé, à leur profit, certaines garanties.

SECTION I

LA TAXATION D'OFFICE. — LE DÉLAI DE REPRISE

SOMMAIRE. — I. — *Taxation d'office* : caractère, n° 513. — Cas où il y a lieu à taxation d'office, n° 514. — Comment est réalisée la taxation d'office, n° 515. — Conséquences de la taxation d'office, n° 516. — Utilité pratique, n° 517.

II. — *Délai de reprise*, n° 518. — Impôt général sur le revenu : reprise du vivant du contribuable, n° 519 ; reprise après le décès du contribuable, n° 520. — Impôts cédulaires, n° 521. — Date extrême de la reprise, n° 522. — Conséquences pratiques du droit de reprise, n° 523.

I. — TAXATION D'OFFICE. — **513.** — La taxation d'office n'est pas une pénalité. Elle est simplement un mode spécial d'imposition qui permet au contrôleur de se passer de la collaboration que le contribuable refuse de lui prêter. Nous allons examiner successivement dans quels cas la taxation d'office peut jouer, comment elle est réalisée et quelles en sont les conséquences.

514. — A) *Cas dans lesquels il y a lieu à taxation d'office.* — En règle générale, le contrôleur peut recourir à la taxation d'office toutes les fois que le contribuable n'a pas satisfait aux obligations que la loi lui impose, soit qu'il n'ait pas souscrit de déclaration, soit que, l'ayant souscrite, il n'ait pas fourni les éclaircissements ou les justifications auxquels il était tenu.

Il ne faut pas confondre *taxation d'office* et *rectification de la déclaration*. La déclaration peut être rectifiée dans tous les cas, tandis que la taxation d'office ne joue que dans certaines circonstances bien déterminées. De plus, celle-ci entraîne des conséquences spéciales que nous étudierons, tandis que la rectification d'une déclaration laisse subsister tous les droits du déclarant à l'encontre des prétentions de l'Administration.

Il a été jugé notamment, en matière d'impôt général sur le revenu, qu'un contribuable qui n'a pas renouvelé une déclaration antérieure et qui n'a pas répondu à la demande d'éclaircissements du contrôleur est valablement taxé d'office (Cons. d'Et., 27 juillet 1923, n° 79.589). Jugé également, en matière d'impôt sur les bénéfices commerciaux, que le chiffre d'affaires peut être évalué par le contrôleur et la taxation établie d'office lorsque l'assujetti s'est borné à déclarer son chiffre d'affaires d'une partie de l'année (Cons. d'Et., 28 décembre 1923, *Gaz. Pal.*, 1924, 1, 474), ou lorsque, ayant indiqué le montant de son bénéfice net, il n'a produit à l'appui de cette déclaration qu'un tableau relatif à une partie seulement de ses opérations (Cons. d'Et., 18 janvier 1924, n° 77.801).

515. — B) *Comment est réalisée la taxation d'office.* —

Au point de vue de la procédure, la taxation d'office peut être établie sans que le redevable *qui n'a pas souscrit de déclaration* soit mis en cause (204) (Cons. d'Et., 23 février 1923, Dup. 1923, p. 209, et 23 mars 1923, *ibid.*, p. 385).

Au point de vue de la détermination des bases d'imposition, le contrôleur peut utiliser tous les renseignements qu'il a pu se procurer. Nous avons déjà indiqué (*supra*, n° 466) qu'à notre avis la taxation d'office peut être établie d'après de simples présomptions tirées de divers actes constatant la présence dans le patrimoine de l'intéressé d'un certain capital productif de revenus. Toutefois, il faut rappeler que, d'après la jurisprudence, en ce qui concerne l'impôt général, si le contribuable, considéré comme ayant refusé de répondre à une demande d'éclaircissements, avait auparavant déclaré n'être pas imposable, l'Administration ne serait pas autorisée à établir que le revenu de l'intéressé a été supérieur au chiffre exonéré en se servant uniquement des présomptions auxquelles l'intéressé oppose une affirmation contraire (Cons. d'Et., 30 juillet 1924, n° 76.477, Dup. 1925, p. 172). Mais si cette preuve a été faite par d'autres moyens (205), l'Administration peut valablement fixer le chiffre du revenu imposable en tenant compte des éléments en sa possession. En tout cas, cette restriction n'existe pas en ce qui concerne les impôts cédulaires et, en cette matière, le contrôleur est libre de fixer la base de la taxation d'office, sous réserve du droit de réclamation de l'assujetti.

516. — C) *Conséquences de la taxation d'office.* — La taxation d'office entraîne certaines modifications au droit commun au triple point de vue de la procédure de l'impo-

(204) Sauf, bien entendu, dans les cas où une disposition spéciale exige cette mise en cause (*supra*, n°s 293, 298 et 302).

(205) Notamment par le procédé d'évaluation du revenu d'après les signes extérieurs.

sition, de la fixation du revenu imposable et de la situation des parties en cas de réclamation portée devant les tribunaux administratifs.

En ce qui concerne la procédure de l'imposition, nous avons indiqué que, sauf les cas où elle est prévue par un texte spécial, la mise en cause du *non-déclarant* n'est pas obligatoire.

Au point de vue de la fixation du revenu imposable, il résulte de divers arrêts que l'Administration, pour établir la taxation d'office, n'est pas liée par les forfaits retenus pour l'imposition cédulaire. C'est ainsi qu'elle peut faire état du revenu réel des bâtiments ruraux (Cons. d'Et., 28 juillet 1921, Dup. 1922, p. 179) et que l'indication devant la juridiction contentieuse du bénéfice agricole forfaitaire ne constitue pas une preuve suffisante de l'exagération du chiffre retenu pour l'évaluation d'office du revenu global (Cons. d'Et., 8 juin 1923, D. P. 1923, 3, 65, 5^e espèce). Toutefois, nous devons signaler qu'en ce qui touche spécialement la taxation d'office à l'impôt général et la mise en jeu de la procédure répressive, pour l'application des dispositions de l'article 52 de la loi du 22 mars 1924 (*infra*, n° 570), l'Administration a prescrit à ses agents de ne tenir compte que des évaluations forfaitaires servant de base aux impôts cédulaires, pour s'assurer que le revenu des intéressés est au moins égal au minimum imposable (circ. du 31 juillet 1924, n° 1422, p. 30, note 2).

Mais, c'est surtout en ce qui concerne la situation respective des parties devant la juridiction contentieuse que la taxation d'office a des conséquences importantes. Elle entraîne un véritable *renversement de la charge de la preuve*. Le contribuable ne peut plus obtenir une réduction de son imposition qu'en fournissant toutes justifications de nature à établir le chiffre exact de son bénéfice commercial (Cons. d'Et., 8 mai 1925, Dup. 1925, p. 441) ou non commercial (Cons. d'Etat., 20 avril 1923, Dup. 1923, p. 428), ou de son revenu net global (Cons. d'Et., 20 janvier 1922, 7 avril 1922, 12 mai 1922, Dup. 1923, p. 42 ; 8 juin 1923, Dup. 1923, p. 384 ; 18 janvier 1924, Dup. 1924,

p. 556 ; 30 mai 1924, Dup. 1924, p. 555 (206). Toutefois, en matière d'impôt général, l'Administration doit faire la preuve que le contribuable taxé d'office était bien passible de l'impôt, c'est-à-dire qu'il avait bien disposé, pendant l'année ayant précédé celle de l'imposition, d'un revenu au moins égal au minimum imposable (décret du 17 janvier 1917, art. 7), mais cette preuve une fois faite, c'est au contribuable qu'il incombe de démontrer l'exagération de la taxation d'office (Cons. d'Et., 9 mars 1923, Dup. 1923, p. 203).

Enfin, aux termes de l'article 19 de la loi du 15 juillet 1914, le contribuable taxé d'office supporte les frais de l'instance, y compris ceux de l'expertise, lorsqu'on a eu recours à ce moyen d'instruction, sauf au cas où le chiffre retenu par le tribunal ne serait pas supérieur de 10 % au revenu déclaré par lui ou accepté dans sa réclamation. Mais cette disposition, spéciale à l'impôt général sur le revenu, ne nous paraît pas, en l'absence d'un texte exprès, pouvoir être étendue aux impôts cédulaires (207).

517. — Grâce à cette obligation pour l'assujetti de fournir, devant le tribunal, des justifications propres à établir le montant de son bénéfice ou de son revenu, la taxation d'office est un excellent moyen pour obtenir des contribuables récalcitrants des déclarations exactes.

II. — DÉLAI DE REPRISE. — **518.** — Dans notre ancien système des contributions directes, les impositions devaient, en règle générale, être établies au cours même

(206) De cette obligation pour le contribuable de faire la preuve du chiffre exact de son revenu, lorsqu'il a été taxé d'office, l'Administration déduit que le contrôleur peut se refuser à faire connaître à l'intéressé les éléments qui ont servi de base à la taxation. (Rép. min. à M. Morand, sénateur, *J. O.*, 27 février 1924. Déb. parl., Sén., p. 177.)

(207) L'article 9 de la loi du 13 juillet 1925 prévoyait expressément l'application des dispositions de l'article 19 de la loi du 15 juillet 1914 au cas de taxation d'office, à la cédule des professions non commerciales, d'après les dépenses ostensibles. Mais les nouvelles dispositions de la loi du 4 avril 1926 ont fait disparaître ce texte.

de l'année au titre de laquelle elles étaient perçues et il était impossible, sauf quelques rares exceptions prévues par des textes spéciaux, de réparer les omissions par un rôle émis au cours d'une des années suivantes.

Etant donné les difficultés du contrôle des revenus et les délais parfois très longs qu'exige la mise au point des impositions, cette règle, si elle avait été maintenue, aurait été une cause de pertes importantes pour le Trésor. C'est pourquoi le législateur est intervenu pour permettre à l'Administration d'établir pendant *six années consécutives* des impositions se rapportant au même exercice.

519. — A) *Impôt général sur le revenu.* — En cette matière, le droit de reprise est réglé différemment suivant qu'il s'exerce du vivant ou après la mort du contribuable.

L'article 17 de la loi du 15 juillet 1914 dispose : « Lorsqu'une insuffisance du revenu déclaré aura été constatée par l'Administration après l'établissement du rôle, la *cotisation correspondant à cette insuffisance pourra être réclamée au contribuable soit dans l'année même, soit au cours des cinq années suivantes.* » Cette disposition a été expressément étendue par la loi du 29 décembre 1915 (art. 5, *in fine*) aux insuffisances des impositions établies par voie de *taxation d'office* (208), et l'Administration estime que le droit de reprise ainsi étendu « a pour corollaire évident celui de réparer dans les mêmes délais les *omissions totales* » (inst. 1918, art. 204). Ainsi, du vivant du contribuable, l'impôt général dû au titre d'une année peut lui être réclamé soit au cours de cette année, soit au cours des cinq années suivantes, que l'intéressé ait ou n'ait pas souscrit sa déclaration et que celle-ci fût exacte ou inexacte.

520. — L'article 20 de la même loi, modifié par l'article 5 de la loi du 30 décembre 1916, ajoute : « En cas d'absence ou d'insuffisance de déclaration ou de taxation constatée à l'ouverture d'une succession, le Trésor opérera le recou-

(208) Cons. d'Et., 11 avril 1924, n° 80.051, Dup. 1924, p. 519.

vement des impôts non perçus... », et l'article 11 du décret du 17 janvier 1917 précise que le droit de répétition s'exerce alors à l'égard des omissions ou insuffisances relatives à l'année même du décès ou à l'une des cinq années antérieures et au moyen de rôles « *émis* au cours des *deux années* suivant la déclaration de la succession ou, si aucune déclaration n'a été faite, le paiement par les héritiers des droits de mutation après décès ». Il résulte de ces dispositions que, dans le cas où la découverte de l'insuffisance ou de l'omission se rattache à l'ouverture de la succession (le plus souvent, elle résultera du rapprochement de la déclaration de succession avec les déclarations de revenu du *de cujus*), des droits complémentaires pourront être réclamés après l'expiration de la cinquième année suivant celle pour laquelle ils sont dus, et, à cet égard, l'article 11 du décret de 1917 étend singulièrement les dispositions de la loi.

Mais l'insuffisance ou l'omission de taxation n'est pas, dans tous les cas, découverte par suite de l'ouverture de la succession. Le contrôleur peut l'avoir décelée par tout autre moyen. Dans ce cas, l'Administration admet que la règle générale de l'article 17 s'applique, bien que le contribuable soit décédé (inst. 1918, art. 205).

Ainsi, lorsqu'il s'agit d'un contribuable décédé, deux cas peuvent se présenter :

1° *La découverte de l'insuffisance ou de l'omission est due à l'ouverture de la succession* : le droit de répétition s'étend alors aux cotisations dues pour l'année du décès et pour chacune des cinq années antérieures ; mais il ne peut s'exercer que dans les deux ans qui suivent la déclaration de succession ou le paiement des droits de mutation par les héritiers ;

2° *La découverte de l'insuffisance ou de l'omission n'est pas due spécialement à l'ouverture de la succession* : le droit de répétition peut s'exercer jusqu'à l'expiration de la cinquième année qui suit celle du décès, mais il ne peut jamais permettre de reprendre des impôts remontant à plus de six ans.

Ce droit de reprise s'étend à toutes les omissions ou insuffisances, quelle qu'en soit la cause. Il permet d'assurer un contrôle efficace des revenus au moyen des déclarations de succession.

521. — B) *Impôts cédulaires.* — Dans la loi organique du 31 juillet 1917, on trouve trois dispositions relatives au droit de reprise de l'Administration ; deux sont spéciales aux *insuffisances constatées dans les déclarations des contribuables*, pour les impôts sur les bénéfices commerciaux (art. 11) et sur les bénéfices des professions non commerciales (art. 37) ; l'autre est absolument générale et vise les *omissions totales ou partielles* constatées dans l'assiette de *l'un quelconque des impôts* institués par la loi (art. 54).

Certains auteurs enseignent que la prétention de l'Administration, qui argue de la généralité des termes de l'article 54 pour exercer son droit de reprise dans tous les cas, quelle que soit la manière dont a été établie l'imposition primitive, n'est pas fondée. D'après cette théorie, en ce qui concerne l'impôt sur les bénéfices commerciaux, notamment, le droit de répétition devrait être réglé en se référant à l'article 11, qui vise exclusivement le cas d'*inexactitude reconnue dans les renseignements communiqués par le contribuable* (209). Cette interprétation ne nous paraît pas conforme à l'intention des auteurs de la loi. En effet, le rapporteur de la loi de 1917 devant la Chambre, M. J.-L. Dumesnil, à la suite du texte de l'article 13 du projet de la commission qui est devenu l'article 11 dont nous parlons, ajoute ce seul commentaire : « Cet article établit les *pénalités* qui frapperont les contribuables lorsque les renseignements fournis seront reconnus inexacts (210). » Il semble donc bien que le législateur ait entendu régler par ce texte uniquement la question des insuffisances de déclaration entraînant une pénalité, celle, plus générale, des omissions et insuffisances de taxation de toutes sortes

(209) ALLIX et LECERCLÉ, *op. cit.*, I, pp. 408 et 409, et II, p. 93.

(210) J. O., 1917. Doc. parl., Ch., annexe n° 3044, p. 481.

devant, dans son esprit, être résolue par la disposition qui a constitué l'article 54 actuel (211).

Nous pensons donc que, même en matière d'impôts sur les bénéfices commerciaux et non commerciaux, le contrôleur peut utiliser le droit absolument général inscrit dans l'article 54 pour réparer *toutes* les omissions ou insuffisances de taxation, quelle que soit leur origine. Cette généralité du droit de reprise a été sanctionnée par la jurisprudence dans une espèce relative à l'impôt sur les pensions et rentes viagères (Cons. d'Et., 15 février 1924, n° 79.885, Dup., 1924, p. 517).

522. — C) *Date extrême de la reprise.* — Par suite de l'imprécision des textes qui réglementent le droit de reprise, on a hésité, pendant un certain temps, sur la question de savoir si le rôle dans lequel est comprise la cotisation devait être *publié* avant l'expiration de la cinquième année suivant celle à laquelle se rattache l'impôt, ou s'il suffisait qu'il soit *émis*, c'est-à-dire homologué par le préfet, avant cette date.

L'Administration admet actuellement que les cotisations répétées, par application de l'article 17 de la loi du 15 juillet 1914 et des diverses dispositions que nous avons citées de la loi de 1917, doivent être comprises dans des rôles *publiés* avant l'expiration du délai (circ. du 6 août 1924, n° 1424, p. 5). Mais, en ce qui concerne les omissions ou insuffisances découvertes à la suite de l'ouverture d'une succession et réparées conformément à l'article 20 de la loi de 1914, l'article 11 du décret du 17 janvier 1917, qui régle-

(211) Nous reconnaissons que l'arrêt du 11 avril 1924 (n° 80.050; Dup., 1924, p. 515) ne peut suffire à confirmer la thèse de l'Administration. Il s'agissait, en effet, d'un contribuable qui avait été primitivement taxé par explication d'un coefficient à son chiffre d'affaires, alors qu'il aurait dû, en vertu de l'article 4 de la loi du 31 juillet 1917, être imposé sur son bénéfice réel. L'espèce était trop particulière pour qu'on en puisse tirer une règle générale. Toutefois, il faut remarquer que l'un des considérants admet l'exercice du droit de reprise, même au cas où l'imposition primitive a été établie forfaitairement et sans qu'il y ait eu déclaration inexacte.

mente spécialement l'application de cette disposition, porte que les rôles peuvent être *émis* au cours du délai qu'il indique. Il semble, dès lors, que l'on doit s'en tenir à la lettre de ce texte (212).

523. — D) *Conséquences pratiques du droit de reprise.* —

A la différence de la taxation d'office, ce droit ne joue pas seulement à l'égard des contribuables défaillants. Ainsi que nous l'avons montré, il permet à l'Administration de réparer toutes les inexactitudes de taxation, même provenant de son fait. La principale conséquence, c'est que, lorsqu'une imposition nécessite un long travail de recherches et de vérification, le contrôleur peut établir une taxation provisoire, qu'il mettra ensuite au point. Cette façon de procéder permet de ne pas retarder considérablement la rentrée dans les caisses du Trésor de l'impôt que le contribuable reconnaît devoir ou doit sans contestation possible, ce qui, dans les circonstances actuelles, a une très grande importance. Ainsi, les textes relatifs au droit de reprise aboutissent à introduire dans la pratique le procédé de l'*imposition provisoire*, qui, à l'inverse de ce qui existe dans certains pays étrangers, notamment en Allemagne (213), n'est pas expressément prévu par notre législation.

Toutefois, cette règle, qui joue comme une garantie au profit du Trésor, peut présenter certains inconvénients à l'égard des contribuables de bonne foi, qui sont exposés, par suite d'une erreur d'interprétation ou d'une négligence, à se voir réclamer des sommes, parfois importantes, à un moment où ils croyaient être quittes de toute dette fiscale. On peut penser qu'il y aurait intérêt à faire une différence au point de vue du délai de répétition entre les

(212) Signalons qu'au cours des récents débats sur les projets fiscaux, la Commission des Finances avait présenté au vote de la Chambre un article 65 qui aurait permis de réparer les omissions et les insuffisances d'imposition antérieurement commises dans l'établissement des impôts sur les revenus, jusqu'à la fin de la cinquième année suivant celle de la promulgation de la loi. Ce texte a été disjoint.

(213) R. A. O., art. 82.

omissions et insuffisances dues à l'Administration ou à une mauvaise interprétation de la loi par le contribuable et celles qui procèdent d'une idée de fraude. Le délai de reprise pourrait être plus long pour ces dernières. C'est la solution allemande. D'après l'article 121 de la R. A. O., le délai de prescription qui, pour les impôts autres que les douanes et les taxes de consommation, est, en principe, de cinq ans, est porté à dix ans pour les prestations dissimulées.

SECTION II

LES GARANTIES ACCORDÉES AUX CONTRIBUABLES

SOMMAIRE. — Généralités, n° 524.

I. — *Présomption d'exactitude de la déclaration*, n° 525.

II. — *Le contentieux des contributions directes*. — Idées générales, n° 526. — Organisation du contentieux des impôts sur le revenu : réclamation, instruction et jugement, procédure normale, n° 527 ; procédure simplifiée, n° 528 ; voies de recours, n° 529. — Règles relatives à la preuve : charge de la preuve, moyens de preuve, n° 530. — Caractère non suspensif des réclamations, n° 531. — Critiques et projets de réforme, n° 532.

III. — *Le secret professionnel*. — Législation, n° 533. — A qui s'applique la règle du secret professionnel, n° 534. — Dérogations, n° 535.

524. — Au cours des discussions qui ont précédé l'introduction en France des impôts sur les revenus, on a surtout reproché à ce système fiscal, d'une part de livrer le contribuable à l'arbitraire de l'Administration, d'autre part de l'obliger à dévoiler le secret de ses affaires et de permettre ainsi des indiscrétions susceptibles d'avoir des conséquences fâcheuses. Pour répondre à ces critiques, le législateur a institué, en faveur des redevables un certain nombre de *garanties*. L'une d'elles est particulière à ceux qui ont satisfait à toutes leurs obligations, c'est la *présomption d'exactitude de la déclaration* ; les autres s'étendent à tous les assujettis, ce sont la faculté de *réclamer*

devant la juridiction contentieuse et l'assujettissement au *secrèt professionnel* des agents chargés d'établir l'impôt.

I. — LA PRÉSUMPTION D'EXACTITUDE DE LA DÉCLARATION. —

525. — Nous avons déjà indiqué que la déclaration régulièrement faite a, en principe, une véritable *valeur juridique* ; qu'elle ne peut être rectifiée par le contrôleur que suivant une procédure déterminée, et qu'en cas de réclamation l'Administration doit faire la preuve du bien fondé de la rectification opérée. Toutefois, nous avons constaté aussi que, dans certains cas particuliers, en vue de renforcer le contrôle, cette valeur juridique a été diminuée du fait de l'obligation imposée au contribuable de fournir des justifications. Nous renvoyons sur tous ces points aux chapitres précédents.

II. — LE CONTENTIEUX DES CONTRIBUTIONS DIRECTES. —

526. — Le contribuable qui a été imposé sur une base qu'il n'accepte pas, soit que sa déclaration ait été rectifiée par le contrôleur, soit qu'elle fût entachée d'une erreur à son détriment, soit enfin qu'il ait été taxé d'office, peut, après la publication du rôle, formuler une réclamation par la voie contentieuse. Par ce moyen, il obtiendra le dégrèvement de toute cotisation à laquelle il aurait été indûment assujéti. L'organisation du *contentieux* est une nécessité dans tout système fiscal, mais cette nécessité est d'autant plus évidente que les impôts à asséoir sont plus complexes. Les erreurs sont inévitables ; il faut, par conséquent, prévoir un moyen, pour les contribuables, d'en écarter les conséquences et leur accorder un délai pour user de ce moyen. Mais, en même temps, il faut empêcher que le droit de se pourvoir devienne un procédé pour éluder, pendant un certain temps au moins, le paiement d'un impôt régulièrement établi. C'est à cette idée que se rattache le caractère *non suspensif* des réclamations en matière de contributions directes qui, à son tour, nécessite une procédure suffisamment rapide pour que le contribuable ne soit pas, en général, obligé de payer une cotisation qu'il ne doit pas.

Ayant ainsi posé les principes essentiels, nous allons étudier rapidement l'organisation du contentieux de nos impôts sur les revenus.

527. — A) *Organisation du contentieux des impôts sur les revenus.* — Tout contribuable qui s'estime surtaxé peut formuler une demande en décharge ou en réduction, dans les trois mois qui suivent celui de la publication du rôle (214). La demande, qui est adressée au sous-préfet, est enregistrée dans ses bureaux, puis envoyée au directeur des Contributions directes. Celui-ci la fait instruire par le contrôleur intéressé, qui donne son avis sur les faits de la cause. Si la prétention du contribuable est reconnue entièrement fondée, le directeur peut, usant des pouvoirs qui lui ont été attribués par l'article 4 de la loi du 18 juillet 1911, prononcer lui-même le dégrèvement (215). Dans le cas contraire, le dossier est déposé à la sous-préfecture avec les conclusions de l'Administration, et le réclamant peut en prendre connaissance et formuler des observations en défense. Après examen de ces observations, si les premières conclusions sont modifiées, il est statué par le directeur, ou procédé à un nouveau dépôt lorsque le contribuable n'obtient pas encore satisfaction. Si elles sont maintenues, l'affaire est soumise au conseil de préfecture, qui juge en audience non publique (loi du 15 juillet 1914, art. 22, et loi du 31 juillet 1917, art. 51).

528. — Les règles que nous venons d'exposer sont celles de la procédure normale ; mais la procédure simplifiée, organisée par l'article 5 de la loi du 18 juillet 1911 est également applicable en matière d'impôts sur le revenu. Le contribuable peut présenter sa réclamation sous forme de

(214) En cas de faux ou double emploi, le délai de trois mois part du jour où le contribuable a connaissance de l'imposition, qui forme *en totalité* faux ou double emploi, par les premières poursuites avec frais ou par le premier paiement effectué (loi du 29 décembre 1884, art. 4).

(215) Pour les dégrèvements dépassant un certain chiffre, le directeur doit demander à l'administration centrale l'autorisation de statuer.

déclaration faite à la mairie dans le mois qui suit celui de la publication du rôle. Après une instruction sommaire, le contrôleur propose de faire droit à la demande, — et le dégrèvement est alors alloué par le directeur, — ou bien avise l'intéressé que sa réclamation ne peut être admise et qu'il dispose d'un nouveau délai d'un mois, à partir de la réception de la notification qui lui est faite, pour introduire une nouvelle demande dans les formes ordinaires.

529. — Les décisions du directeur sont susceptibles d'être portées devant le conseil de préfecture si elles ne donnent pas entière satisfaction à l'intéressé. Quant aux arrêtés du conseil de préfecture, ils peuvent, s'ils ont été rendus par défaut, faire l'objet d'une opposition devant le conseil de préfecture lui-même et être attaqués par voie de recours devant le Conseil d'Etat, lorsqu'ils sont contradictoires.

530. — B) *Règles relatives à la preuve.* — Les règles relatives à la preuve en cas de réclamation contentieuse semblent pouvoir être résumées ainsi :

a) Si la contestation porte sur une *question de principe*, ou sur la *régularité d'une procédure* (taxation d'office), la preuve n'incombe pas plus particulièrement à l'une des parties, le tribunal apprécie les arguments invoqués par chacune d'elles :

b) Dans les autres cas, si le contribuable a rempli toutes ses obligations, l'Administration doit établir l'exactitude de la taxation ; si au contraire le contribuable a été *régulièrement taxé d'office* ou d'après la *déclaration d'un tiers*, dans les cas où une telle déclaration est prévue par la loi, c'est à lui qu'il appartient de prouver le chiffre exact de son revenu imposable.

Quant aux moyens de preuve, ce sont ceux qui sont admis pour la procédure en matière de contributions directes. En particulier, la preuve ne peut pas être faite par *témoins* (Cons. d'Et., 1^{er} juin 1922, Grosjean, Haute-Savoie). Par contre, l'expertise doit être faite lorsqu'elle est demandée par le contribuable. (Cons. d'Et., 14 décembre

1923, Dup., 1924, p. 212, et 26 juin 1925, *Gaz. Pal.*, 1925, 2, 468.)

531. — C) *Caractère non suspensif des réclamations.* — Les réclamations en matière de contributions directes n'ont pas d'*effet suspensif*. La date d'exigibilité de l'impôt n'est pas modifiée du fait de l'introduction d'une réclamation. L'article 17 de la loi du 13 juillet 1903 a bien prévu que lorsqu'une réclamation n'aura pas été jugée dans les six mois qui suivront son dépôt, le réclamant, à condition de l'avoir indiqué dans sa demande, aura la faculté de différer le paiement des termes venant à échéance après ce délai. Mais, étant donné la date tardive de publication des rôles des impôts sur les revenus, cette disposition ne peut plus jouer en ce qui les concerne. Si bien que les intéressés peuvent être obligés de payer des cotisations importantes qui leur ont été indûment assignées. Il existe bien une sorte de *référé administratif* qui permet aux assujettis menacés de saisie d'obtenir du préfet ou du sous-préfet une suspension des poursuites et un sursis de paiement dans les cas d'urgence, mais cette institution est insuffisante.

532. — D) *Critiques et projets de réforme.* — L'organisation du contentieux des Contributions directes est vivement critiquée. D'une part, on lui reproche de ne pas offrir au contribuable assez de garanties d'impartialité, parce que l'instruction est faite par les fonctionnaires qui ont établi les impositions et le jugement rendu par d'autres fonctionnaires touchant de trop près à la puissance politique. D'autre part, on se plaint de ce que les lenteurs de la procédure, combinées avec le principe de l'exécution provisoire, aboutissent à des résultats injustes en obligeant le réclamant à faire l'avance de sommes qu'il ne doit pas.

Les projets de réforme sont nombreux. Les uns prétendent attribuer aux tribunaux civils la connaissance de tous les litiges fiscaux (216). D'autres préconisent l'institution

(216) MAGUÉRO, dans *Revue de l'Enregistrement*, mars 1921, art. 7196.

d'un *contentieux préalable* et proposent de faire déterminer les bases d'imposition par une juridiction analogue au conseil de revision, qui serait en dernier ressort et ne dépendrait du Conseil d'Etat que pour la cassation (217). D'autres enfin se déclarent partisans de l'institution d'une juridiction fiscale spéciale, à deux degrés, comprenant des tribunaux départementaux ou régionaux composés exclusivement de magistrats de carrière et un tribunal d'appel unique pour tout le territoire, composé de magistrats, de représentants des contribuables et de fonctionnaires, statuant en dernier ressort. Cette juridiction connaîtrait du contentieux de tous les impôts (218). Nos préférences vont à ce dernier système ; mais nous pensons qu'une telle réforme ne pourra être entreprise qu'en même temps que la refonte de toute notre organisation administrative. Cependant, il y aurait intérêt, semble-t-il, à adopter dès maintenant une modification analogue à celle qui avait été insérée par la Chambre dans le projet de loi de finances de l'exercice 1925. Les dispositions proposées supprimeraient l'enregistrement à la sous-préfecture et étendraient la compétence en premier ressort du directeur des Contributions directes à toutes les réclamations (219). Une telle mesure aurait pour effet de simplifier grandement la tâche de l'Administration et des tribunaux. L'appel étant toujours possible, en dernier lieu, devant le Conseil d'Etat et cette haute juridiction étant à l'abri de toute critique de partialité, on ne saurait reprocher à cette procédure de ne pas garantir suffisamment les droits des contribuables et il n'est pas contestable, par ailleurs, que les décisions seraient plus vite rendues et que l'effet fâcheux du caractère non suspensif des réclamations serait ainsi atténué. Peut-être même pourrait-on aller jusqu'à admettre la sus-

(217) HAURIOU, *Précis de Droit administratif et de Droit public*, 10^e éd., Paris, 1921, liv. IV, tit. II, chap. IV, pp. 812 et suiv.

(218) ALLIX et LECERCLÉ, *op. cit.*, t. II, pp. 369 et suiv.

(219) *J. O.*, 22 février 1925, Déb. parl., Ch. (troisième séance du 21 février), pp. 1128 et suiv. Le texte voté par la Chambre a été disjoint par le Sénat.

pension de l'exigibilité de l'impôt dans les cas où les intéressés donneraient des garanties suffisantes et accepteraient de payer un intérêt de retard s'ils succombaient dans leur instance.

III. — LE SECRET PROFESSIONNEL. — **533.** — La troisième garantie accordée aux contribuables procède du souci d'éviter les indiscrétions qui pourraient être préjudiciables à la bonne marche de leurs affaires.

L'article 23 de la loi du 15 juillet 1914 dispose : « *Est tenue au secret professionnel, dans les termes de l'article 378 du Code pénal, et passible des peines prévues audit article, toute personne appelée, à l'occasion de ses fonctions ou attributions, à intervenir dans l'établissement, la perception ou le contentieux de l'impôt.* »

L'article 51 de la loi de 1917 déclare cette disposition applicable aux impôts cédulaires.

534. — Sont assujettis au secret professionnel, en vertu de ces textes, les contrôleurs, inspecteurs et directeurs des Contributions directes et leurs auxiliaires, commis ou employés. L'article 12 de la loi du 4 avril 1926 institue la même obligation à la charge des membres de la commission appelée à participer à l'assiette de l'impôt sur les bénéfices des professions non commerciales. Mais l'article 9 de la même loi qui organise une commission semblable pour la cédule commerciale ne prévoit rien à cet égard. La violation du secret est punie d'un mois à six mois de prison et de 100 à 500 francs d'amende, sans préjudice de la réparation prescrite par l'article 1382 du Code civil.

535. — A l'origine, la règle du secret professionnel était absolue. Mais diverses lois y ont apporté des dérogations. Le secret professionnel n'est plus opposable aux agents des autres régies financières qui exercent le droit de communication qu'ils tiennent de l'article 31 de la loi du 31 juillet 1920 (*supra*, n° 343). De même, lorsqu'une plainte régulière a été portée par l'Administration contre

un redevable et qu'une information a été ouverte, les agents ne peuvent plus opposer le secret professionnel au juge d'instruction qui les interroge sur les faits faisant l'objet de la plainte (loi du 13 juillet 1925, art. 145). Enfin l'article 5 de la loi du 4 avril 1926 a marqué un nouvel abandon de la règle du secret en disposant que « *la liste des contribuables assujettis à l'impôt général sur le revenu et ayant fait leur déclaration sera déposée par la direction des Contributions directes de chaque département dans les mairies dont dépend le domicile de ces contribuables et tenue à la disposition de tous les contribuables de la commune* ».

Toutes ces dérogations procèdent de la volonté de renforcer l'action des administrations fiscales. La dernière, notamment, aboutit à créer, à côté du contrôle des agents du fisc, une sorte de super-contrôle de l'opinion publique. Le premier texte voté par la Chambre prévoyait, d'ailleurs, la publication intégrale des rôles. Il a été modifié par le Sénat et la modification a été acceptée par l'autre assemblée. On a craint de fournir un aliment aux querelles locales et aux journaux de chantage (220).

(220) La publication des listes déposées à la mairie est interdite sous peine d'une amende de 1.000 à 10.000 francs et d'un emprisonnement de un à cinq ans ou de l'une de ces deux peines (loi du 4 avril 1926, art. 5).

CHAPITRE VI

MESURES CONTRE LES FRAUDES

536. — Il n'est pas douteux que notre système d'impôts sur les revenus laisse à la fraude trop d'occasions de s'exercer. En 1921, l'Association des membres de l'administration des Contributions directes, dans un ordre du jour qui a fait quelque bruit, chiffrait à plusieurs milliards la moins-value provenant tant de la fraude que de la mauvaise application des lois relatives aux nouveaux impôts (221). En 1923, M. Bokanowski évaluait à 600 millions la perte résultant de la fraude sur les valeurs mobilières, pour le seul impôt général. D'après une évaluation récente, ce chiffre devrait être ramené à environ 500 millions (222). Il ne nous semble pas possible de chiffrer avec une approximation suffisante le montant de la fraude. Tout ce que l'on peut affirmer, c'est qu'elle existe, qu'elle est très importante, et que le législateur a dû prendre des mesures pour la combattre.

On pourrait dire que toute l'organisation du *contrôle* constitue un ensemble de mesures contre les fraudes. Mais le contrôle permet seulement de *découvrir* les fraudes. Il y a d'autres dispositions qui ont pour objet de les *prévenir*, c'est-à-dire de les empêcher de se réaliser, et de les *répri-*

(221) D'après l'Association, ces moins-values pouvaient être évaluées alors à 2 milliards 489 millions, dont 2 milliards 99 millions pour l'impôt général sur le revenu. (*Bulletin mensuel*, mai 1921, pp. 6 et suiv.)

(222) Voir discours Baréty, *J. O.*, 9 février 1926, Déb. parl., (Ch. (séance du 8 février), pp. 591 et suiv.

mer lorsqu'elles ont été découvertes. Il faut, d'ailleurs, remarquer que ces mesures préventives et répressives des fraudes constituent en quelque sorte le complément du contrôle, en ce sens qu'elles jouent principalement à l'égard des revenus les plus difficilement contrôlables.

SECTION I

MESURES PRÉVENTIVES

SOMMAIRE. — Plan, n° 537.

I. — *Mesures diverses susceptibles de prévenir certaines fraudes*, n° 538: successions, n° 539; valeurs mobilières étrangères, n° 540; sociétés civiles, n° 541; publicité de la liste des assujettis à l'impôt général, n° 542.

II. — *Dispositions spéciales concernant les valeurs mobilières au porteur*, n° 543.

III. — *Législation fiscale internationale*. — Son but, sa nécessité, n°s 544 et 545. — A) Ententes internationales déjà conclues par la France, n° 546: convention franco-belge de 1843, n° 547; convention franco-britannique du 15 novembre 1907, n° 548; convention franco-monégasque du 26 juin 1925, n°s 549 et 550. — B) Le contrôle fiscal et la Société des nations. — Initiative française, n° 551. — Double imposition et évasion fiscale, n° 552. — Conclusions du Comité des experts techniques, n° 553, et du Comité financier de la S. D. N., n° 554. — C) L'avenir de la législation fiscale internationale, n° 555.

537. — Nous allons énumérer tout d'abord *diverses mesures* qui nous paraissent susceptibles de prévenir certaines fraudes; nous rappellerons ensuite les dispositions concernant spécialement les *valeurs mobilières au porteur*; enfin, nous consacrerons un rapide exposé à la *législation fiscale internationale*.

I. — MESURES DIVERSES SUSCEPTIBLES DE PRÉVENIR CERTAINES FRAUDES. — **538.** — Nous rangeons sous cette rubrique des dispositions bien différentes par leur date et par leur inspiration, mais qui nous paraissent toutes sus-

ceptibles d'empêcher certaines fraudes de se produire. Ce sont toutes celles qui ont pour but d'assurer la sincérité des déclarations de succession, certaines dispositions spéciales au paiement des coupons de valeurs étrangères, l'obligation de la déclaration d'existence pour les sociétés civiles, enfin la publicité de la liste des assujettis à l'impôt général sur le revenu.

539. — a) *Successions.* — Nous avons montré que la déclaration de succession est un des meilleurs moyens de contrôle dont dispose l'Administration. Nous considérons, par suite, que toutes les dispositions qui ont pour effet d'assurer l'exactitude de cette déclaration sont susceptibles d'empêcher certaines fraudes, de la part des héritiers, en matière d'impôt sur le revenu, puisqu'elles permettent aux contrôleurs de connaître divers éléments de leur patrimoine.

Ces dispositions comprennent : les obligations imposées par la loi du 25 février 1901 aux dépositaires de sommes et de valeurs dépendant d'une succession (223), les mesures contre les comptes joints (loi du 31 mars 1903, art. 7), enfin l'obligation pour les héritiers et légataires d'obtenir un envoi en possession spécial des biens mobiliers ou immobiliers situés à l'étranger et dépendant d'une succession ouverte en France et régie par la loi française (loi du 13 juillet 1925, art. 52 et suiv.).

540. — b) *Valeurs mobilières étrangères.* — Certaines dispositions de la loi du 29 mars 1914 édictent des pénalités très lourdes à l'égard des personnes qui effectueraient le paiement des coupons de valeurs étrangères *sans avoir d'établissement en France* et sans avoir fait la déclaration d'existence et rempli les autres obligations prévues par l'article 35 de la loi (tenue d'un répertoire, prélèvement de l'impôt sur le revenu, etc.). Ces mesures ont pour but d'empêcher les banques étrangères d'envoyer en France

(223) Ces dispositions ont été étendues aux administrations publiques par l'article 33 de la loi du 4 avril 1926.

des employés qui feraient à domicile le paiement des coupons et aussi d'interdire le *groupage* des coupons de valeurs étrangères entre les mains d'une seule personne, qui irait se les faire payer à l'étranger ou les encaisserait indirectement et en répartirait ensuite le montant entre les bénéficiaires. Ces pénalités, dans la mesure où elles peuvent être efficaces, sont donc de nature à empêcher certaines pratiques qui auraient pour conséquence de compromettre les résultats du carnet de coupons.

541. — c) *Sociétés civiles.* — Les articles 62 et 65 de la loi du 13 juillet 1925, en imposant une déclaration d'existence aux sociétés civiles de personnes, obligent les membres de ces sociétés à ne pas dissimuler au moins l'une des sources de leur revenu.

542. — d) *Publicité de la liste des assujettis à l'impôt général.* — Nous avons indiqué (*supra*, n° 535) que l'article 5 de la loi du 4 avril 1926 organise cette publicité. Le législateur s'est inspiré à cet égard de la pratique suivie aux Etats-Unis, où la publication des déclarations souscrites par les assujettis a donné de bons résultats.

II. — DISPOSITIONS CONCERNANT SPÉCIALEMENT LES VALEURS AU PORTEUR. — **543.** — Dans les développements que nous avons consacrés au contrôle particulier du revenu global, nous avons étudié l'ensemble de la question des valeurs mobilières. Mais, parmi les systèmes proposés ou réalisés, certains nous paraissent constituer plus spécialement des *mesures préventives* contre les fraudes, parce qu'ils ont pour effet de *permettre l'organisation* d'un contrôle éventuel, plutôt que d'*organiser ce contrôle*. C'est le cas, notamment, de toutes les mesures tendant à la suppression ou à la limitation du titre au porteur (nominalisation obligatoire, nominalisation par persuasion, création d'un titre à ordre transmissible par endossement) ou à l'identification du bénéficiaire du coupon (bordereau ou carnet de coupons). A plus forte raison, nous rangeons parmi les

mesures préventives le système du *précompte* qui, à condition que le taux de la retenue soit égal ou supérieur au taux moyen de l'impôt général devant frapper l'assujetti, ferait perdre à celui-ci tout intérêt à une dissimulation.

Nous avons déjà analysé tous ces procédés et nous nous bornons à signaler ici un de leurs aspects particuliers.

III. — LÉGISLATION FISCALE INTERNATIONALE. — 544. —

Nous avons montré que le principal obstacle à l'adoption de mesures efficaces ayant pour objet de prévenir et de découvrir la fraude s'exerçant sur les valeurs mobilières au porteur est la possibilité de l'*évasion des capitaux*, qui va de pair avec l'*évasion fiscale*.

Les capitalistes, pour des raisons qui ne sont pas toujours exclusivement d'ordre fiscal, font passer à l'étranger tout ou partie de leur fortune mobilière et s'abstiennent d'en déclarer les revenus. Pour permettre à l'Administration de connaître ces revenus acquis hors de France, il faudrait que les services correspondants du pays étranger lui fissent part de leurs découvertes touchant la composition et l'importance des dépôts, ainsi que le montant des revenus. Ce résultat ne peut être obtenu qu'au moyen de conventions de réciprocité constituant une véritable *législation fiscale internationale*.

545. — La nécessité de telles conventions a été reconnue immédiatement par les promoteurs de l'impôt sur le revenu. Dès 1907, M. Caillaux faisait entreprendre des négociations dans ce but et affirmait sa confiance dans leurs résultats (224). Avec le développement de notre nouveau système d'impôts, cette nécessité n'a fait que s'accroître et les gouvernements, poussés par le Parlement, ont engagé une nouvelle action en ce sens. Il était apparu, en effet, que toute réforme radicale du régime des valeurs mobilières était impossible sans une législation internationale et que, limitée à un seul pays, elle aurait pour effet de provoquer

(224) J. CAILLAUX, discours à la Chambre, séance du 1^{er} juillet 1907, *op. cit.*, pp. 61 et suiv.

la fuite des capitaux et, par suite, une crise économique et financière. Le 12 juillet 1922, M. Ch. Dumont faisait voter par la Commission des Finances de la Chambre la proposition suivante : « La Commission des Finances invite le gouvernement à saisir la prochaine conférence internationale d'un projet de législation répressive des fraudes fiscales, basé spécialement sur le transfert obligatoire simultané de tous les titres au porteur en titres nominatifs, à l'exception des fonds publics nationaux. » Cette invitation a été suivie, mais elle n'a donné aucun résultat. Cependant, au cours de la discussion générale du budget de 1925, divers orateurs, notamment MM. Herriot, Loucheur et Piétri, ont affirmé leur foi dans le succès final de ces tentatives (225). Nous allons voir successivement les résultats déjà acquis et les négociations qui peuvent être considérées comme étant toujours en cours ; nous indiquerons ensuite rapidement les raisons pour lesquelles on ne peut guère espérer aboutir prochainement à une solution (226).

546. — A) *Les ententes internationales conclues par la France.* — En vue de lutter contre l'évasion fiscale, la France a conclu des conventions avec trois pays étrangers : la Belgique, la Grande-Bretagne et la principauté de Monaco.

547. — a) *Convention franco-belge de 1843.* — En vertu de cette convention, les administrations de l'Enregistrement échangent des informations relativement aux acquisitions d'immeubles dans un de ces pays par les ressortissants de l'autre. Cette convention ne permet pas d'obtenir les renseignements les plus intéressants pour l'établissement de l'impôt sur le revenu.

(225) *J. O.*, 1925, déb. parl., Ch., pp. 901 et suiv., 940 et 1094.

(226) Cette nécessité des accords internationaux est apparue à tous les pays où la fraude fiscale est importante. Elle a notamment été signalée en Italie par M. Matteoti, dans le Rapport de la Commission des Finances et du Trésor de la Chambre, sur le budget de l'exercice 1922-1923. (Voir *Rev. Sc. et Lég. fin.*, 1923, n° 1, p. 117.)

De nouvelles négociations avaient été engagées en 1906-1907 pour en étendre les dispositions ; mais le ministre des Finances belge, M. Liebaert, fit observer que l'administration de son pays, n'ayant pas le droit de communication dans les banques, ne pouvait pas fournir à un pays étranger des renseignements qu'elle n'était pas en situation de se procurer pour elle-même.

548. — b) *Convention franco-britannique du 15 novembre 1907.* — Par cette convention, le gouvernement anglais s'est engagé à transmettre à l'administration française, lors de l'ouverture en Angleterre de la succession d'une personne dont le domicile est en France, un extrait de l'*affidavit* indiquant les nom, prénoms, domicile, date et lieu de décès du *de cuius*, les renseignements touchant ses héritiers et la consistance de l'hérédité en valeurs mobilières, lorsque le montant total de ces valeurs atteint au moins 100 livres sterling. Le gouvernement français a pris un engagement réciproque. Les renseignements communiqués serviront principalement à la vérification des déclarations de succession et, indirectement, au contrôle des impôts sur le revenu.

Il faut d'ailleurs observer que le gouvernement anglais n'a pas accordé à la France un régime spécial. En effet, en Angleterre, toute succession fait l'objet d'une déclaration contrôlée, qui est tenue à la disposition du public et dont n'importe qui, moyennant un faible droit, peut prendre connaissance à Somerset-House (siège de l'administration anglaise de l'Enregistrement).

549. — c) *Convention franco-monégasque du 26 juin 1925.* — Cette convention, qui a été ratifiée le 9 octobre 1925 et promulguée par le décret du 20 octobre suivant, est plus compréhensive que les précédentes. Les nombreux renseignements qu'elle permet d'obtenir peuvent être utilisés pour l'établissement des droits de mutation par décès et de tous les impôts sur le revenu.

Le gouvernement de la principauté déclare qu'il prendra

des mesures, d'une part pour assurer, au cas de décès et en ce qui concerne les personnes de nationalité autre que la nationalité monégasque non domiciliées dans la principauté, le contrôle du contenu des coffres-forts, des plis cachetés ou cassettes fermées déposés dans les établissements de crédit et des titres, sommes ou valeurs existant au crédit des titulaires de comptes ouverts dans les mêmes établissements ; d'autre part, pour renseigner l'administration française sur le nombre de coupons touchés dans la principauté par des personnes domiciliées en France, en ce qui concerne les titres étrangers autres que les titres français.

En outre, les services financiers de Monaco feront parvenir à l'administration française, sur sa demande ou d'office, la liste des personnes ou sociétés autorisées à s'établir dans la principauté pour s'y livrer à des opérations de banque, de change ou de crédit ; l'indication de la valeur vénale et du revenu des immeubles possédés par des personnes domiciliées en France ou y ayant leur résidence habituelle ; le montant du chiffre d'affaires qu'elles ont réalisé si elles sont commerçantes ; le montant des sommes qu'elles ont touchées à titre de traitements, salaires, remises, participations aux bénéfices, courtages, commissions, tantièmes, pensions et rentes viagères ; les extraits d'enregistrement des actes de mutation à titre onéreux ou à titre gratuit de propriété ou d'usufruit et des actes constitutifs de créance comportant garantie hypothécaire ou nantissement de fonds de commerce ; enfin les extraits d'enregistrement de déclarations ou d'actes indicatifs de décès.

550. — En résumé, cette entente entre la principauté de Monaco et la France comporte, d'une part la mise en harmonie de la législation monégasque du contrôle fiscal avec la législation française correspondante, d'autre part la transmission par le gouvernement princier à l'administration française de tous les renseignements susceptibles d'être utilisés pour l'assiette des impôts concernant des

personnes domiciliées ou résidant habituellement en France, à l'exception toutefois de ses propres ressortissants (227).

551. — B) *Le contrôle fiscal et la Société des nations.* — Etant donné le caractère international du problème du contrôle fiscal, il était naturel que le Comité financier de la Société des nations fût appelé à l'étudier.

Dès 1920, une proposition avait été déposée à la Chambre des députés, qui invitait le gouvernement français « à entrer en relations avec les autres gouvernements pour organiser, sous la direction de la Société des nations, dans le cours de l'année 1920, un office international chargé de déterminer et d'appliquer toutes mesures législatives ou administratives nécessaires pour *prévenir et réprimer les fraudes et évasions fiscales*, notamment pour organiser l'échange de tous documents et recueillir tous renseignements susceptibles d'aider à la perception légale, régulière et complète des droits établis par les pays respectifs, pour transmettre aux nations intéressées les documents relatifs aux mutations ou aux attributions de propriété et aux dépôts de valeurs quelconques existant à l'ouverture des successions des nationaux de chaque Etat, pour transformer le titre au porteur en titre nominatif... » (228).

552. — La question de l'*évasion fiscale* a été soumise, en même temps que celle des *doubles impositions*, à la commission financière de la conférence de Gênes, mais celle-ci, en raison du peu de temps dont elle disposait, l'a renvoyée à la Société des nations le 22 août 1922. Le secrétaire général, sir Eric Drummond, a alors adressé à divers gou-

(227) Les conventions internationales contre l'évasion fiscale sont très peu nombreuses. En plus de celles où la France est partie, on ne peut guère citer que les arrangements conclus par l'Allemagne avec la Tchécoslovaquie et l'Autriche et une stipulation du traité entre l'Italie et la Tchécoslovaquie, qui semble prévoir une entente fiscale entre ces deux pays. Les négociations entamées, en 1907, par la France avec l'Espagne et la Suisse n'ont pas abouti.

(228) *J. O.*, 1920, Doc. parl., Ch., n° 842.

vernements une lettre-circulaire leur demandant des renseignements sur les conventions internationales auxquelles chaque pays serait partie pour combattre l'évasion fiscale.

Le 17 octobre suivant, le secrétaire, en exécution d'une proposition du Comité financier approuvée par le Conseil de la Société des nations, a demandé à la Belgique, à la France, à la Grande-Bretagne, à l'Italie, aux Pays-Bas, à la Suisse et à la Tchécoslovaquie, de désigner un fonctionnaire technicien pour faire partie d'un comité chargé d'étudier les problèmes renvoyés à la Société des nations par la conférence de Gênes. Ce comité a tenu cinq sessions de juin 1923 à février 1925. L'expert désigné par la France était le directeur général des Contributions directes, d'abord M. Baudoin-Bugnet, puis M. Borduge. Les experts ont fait connaître leurs conclusions dans un rapport daté du 7 février 1925 (229).

553. — S'ils sont arrivés à des résolutions précises en ce qui concerne les doubles impositions, les experts techniques, au point de vue particulier de l'évasion fiscale et du contrôle international, ont posé clairement le problème, mais ne l'ont pas résolu.

Avant de formuler leurs recommandations, ils ont tenu à préciser, d'une part, que *« la question de l'évasion fiscale ne peut recevoir de solution satisfaisante que si les arrangements internationaux englobent la plupart des Etats et sont conclus simultanément »*, et que, *« s'il en était autrement, un grave préjudice pourrait être subi par la minorité des Etats qui auraient seuls signé des conventions »* ; d'autre part, que leurs recommandations ne pourront être exécutées dans un pays déterminé que si *« l'opinion publique y est suffisamment préparée »* et si *« le gouvernement de ce pays estime que les mesures préconisées sont compatibles, non seulement avec le sentiment de l'opinion*

(229) Double imposition et évasion fiscale. Rapport et résolutions présentés par les experts techniques au Comité financier de la Société des nations. (Publication de la S. D. N., F. 212.)

publique, mais encore avec les nécessités de son système de perception ».

Ceci posé, « les experts considèrent que le moyen efficace d'éviter l'évasion fiscale est que les administrations fiscales s'engagent, sous condition de réciprocité, à fournir aux divers Etats, pour les personnes ou sociétés domiciliées dans ces Etats, les renseignements nécessaires à l'assiette des impôts, qui exige la connaissance de la valeur en capital et en revenu :

- 1° Des immeubles ;
- 2° Des créances hypothécaires ;
- 3° Des entreprises, commerciales ou agricoles ;
- 4° Des valeurs mobilières, dépôts et comptes courants, le capital et le revenu étant déterminés au moyen soit d'affidavit, soit de tout autre document constatant l'existence des capitaux ou le paiement des revenus ;
- 5° Des revenus du travail, y compris les tantièmes des administrateurs.

« Toutefois, eu égard aux circonstances de divers ordres, les experts admettent qu'actuellement cet échange soit limité aux renseignements en la possession des Etats, ou que ces Etats sont à même de se procurer, dans le cadre de leurs pratiques fiscales actuelles (230). »

554. — Le Comité financier de la Société des nations a approuvé le travail des experts techniques et il s'est déclaré d'accord avec eux sur la nécessité de convoquer une nouvelle conférence où d'autres pays seraient représentés et qui, prenant pour base les résolutions du 7 février 1925, aurait pour mission de voir s'il est possible d'établir des avant-projets de conventions internationales. Toutefois le Comité financier a insisté pour que, « dans ses travaux, la future conférence, tout en cherchant à combattre l'évasion fiscale et la double imposition, prenne en considération les inconvénients qu'il y aurait à porter obstacle à la circulation internationale des capitaux, qui est une

(230) Rapport cit., pp. 34 et 35.

des conditions de la prospérité publique et de la reconstitution mondiale économique » (231).

Le 11 juin 1925, le Conseil a donné son agrément à la convocation d'une nouvelle conférence. Les experts ont été convoqués à Genève pour le 27 mai 1926 (232).

555. — C) *L'avenir de la législation fiscale internationale.* — Des développements qui précèdent il résulte que la lutte contre l'évasion fiscale au moyen d'ententes internationales n'est pas encore organisée. Peut-on espérer qu'elle le sera bientôt ? Il ne le semble pas.

En effet, les travaux des experts ont mis en évidence que le contrôle fiscal international, pour être efficace, doit être général, c'est-à-dire englober la plupart des pays et être accepté par l'opinion publique dans chacun de ces pays.

Or, étant donné l'opposition violente que l'on constate actuellement dans le monde entre les divers intérêts et les égoïsmes divergents des Etats, il nous paraît peu probable qu'une acceptation générale puisse être obtenue. En effet, certains pays trouvent une source de richesses dans les capitaux qui s'évadent de chez leurs voisins pour venir s'employer chez eux, et ils tiennent à conserver cet avantage. D'autre part, il faut bien reconnaître que l'infraction fiscale, surtout chez les nations de culture latine, n'est pas considérée à l'égal d'un délit de droit commun ; dès lors, il est douteux que les pays en viennent, en l'état actuel de leur opinion publique, à se consentir mutuellement, en matière d'impôts, l'appui qu'ils se prêtent pour châtier les délits réprouvés par la conscience universelle. Enfin, il y a, à la généralisation des ententes internationales, un obstacle d'ordre technique. Les pouvoirs accordés aux administrations fiscales ne sont pas les mêmes dans

(231) Extrait du *Rapport du Comité financier au Conseil de la Société des nations*, 8 juin 1925 (publication de la S. D. N., C. 368, M. 115, 1925, II).

(232) *Résumé mensuel des travaux de la Société des nations*, février 1926.

tous les pays et les nations qui, par exemple, ont édicté le droit de communication et d'investigation dans les banques feraient un marché de dupe en signant un traité de réciprocité avec un Etat où le contrôle fiscal serait inexistant ou mal organisé. Il faudrait, auparavant, unifier les règles du contrôle et cela ne semble pas pouvoir être réalisé actuellement.

SECTION II

MESURES RÉPRESSIVES

SOMMAIRE. — Sanctions fiscales et sanctions pénales. Le délit de *fraude fiscale*, n° 556.

I. — *Sanctions fiscales*. — A) Majorations de droits, n° 557. — Majorations de droits pour défaut de déclaration, n° 558. — Majorations de droits qui frappent l'insuffisance de déclaration sans qu'il y ait nécessairement mauvaise foi, n° 559 ; impôt général, n° 560 ; impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, n° 561. — Majorations de droits appliquées seulement lorsque le contribuable est de mauvaise foi, n° 562 ; impôt sur les bénéfices des professions non commerciales, n° 563 ; impôt général sur le revenu, n° 564 ; la bonne foi n'est pas présumée, n° 565 ; suppression des décimes en 1926, n° 566. — B) Amendes fiscales, n° 567.

II. — *Sanctions pénales*. — Caractéristiques du délit de fraude fiscale, n° 568. — Evolution de la législation, n° 569. — Dispositions générales : loi du 25 juin 1920, art. 110, n° 570 ; loi du 22 mars 1924, art. 52, n° 571 ; comparaison de ces deux textes, n° 572 ; complicité, n° 573. — Dispositions spéciales, n° 574 : revenus encaissés à l'étranger, n° 575 ; avoirs à l'étranger, n° 576 ; carnet de coupons, n° 577.

III. — *Amnisties fiscales*. — Corrélation avec l'aggravation des pénalités et le renforcement du contrôle, n° 578. — Amnisties générales de 1924 et 1926, n° 579. — Amnistie de 1925 spéciale aux avoirs à l'étranger, n° 580. — Appréciation du système des amnisties, n° 581.

556. — Les mesures préventives quelles qu'elles soient, ne pouvant pas supprimer complètement la fraude, le législateur a été conduit à prévoir certaines sanctions à l'égard des contribuables qui tenteraient de se soustraire au paie-

ment de l'impôt. Les mesures destinées à réprimer la fraude sont de deux sortes : les unes sont des *sanctions fiscales*, les autres des *sanctions pénales*. Les *sanctions fiscales* représentent, dans une certaine mesure, la réparation du préjudice causé au Trésor et l'Administration peut en accorder la remise gracieuse. Les *sanctions pénales* s'appliquent à un véritable délit, le *délit de fraude fiscale*, qui est caractérisé par une intention certaine de tromperie. Elles sont prononcées par les tribunaux correctionnels. Elles sont infamantes, figurent au casier judiciaire et comptent pour la récidive. Nous allons étudier successivement ces deux catégories de sanctions. Nous consacrerons ensuite quelques développements aux *amnisties fiscales*.

I. — SANCTIONS FISCALES. — Ces sanctions comprennent des *majorations de droits* et des *amendes*.

557. — A) *Majorations de droits*. — Les majorations constituent un supplément de la cotisation, elles sont inscrites dans le même rôle que l'impôt lui-même et comprises dans le total de l'article. Elles n'ont pas le caractère d'une pénalité personnelle. Il en résulte, notamment, que les héritiers d'un contribuable décédé sont tenus de supporter les majorations de droits encourues par leur auteur (Cons. d'Et., 23 février 1923, n° 70.246, et 25 juillet 1924, n° 79.863) (233).

Parmi ces majorations de droits, il faut distinguer celles qui sanctionnent le défaut de déclaration dans le délai légal, celles qui frappent l'insuffisance de déclaration sans qu'il y ait nécessairement mauvaise foi et celles qui punissent l'inexactitude voulue de la déclaration.

(233) La majoration de droits est due par les héritiers même au cas où ils ont spontanément réparé les omissions ou insuffisances de déclaration commises par le *de cuius*. C'est la mauvaise foi de ce dernier qui doit être considérée et non la bonne foi des héritiers (rép. min. à M. Tranchand, député, n° 3012, *J. O.*, 3 mai 1925, déb. parl., Ch., p. 2357).

558. — a) *Majorations de droits pour défaut de déclaration ou déclaration tardive.* — Nous avons indiqué dans le chapitre consacré à l'étude de la déclaration les majorations qui, pour chaque impôt particulier, sanctionnent le défaut de déclaration dans le délai légal (*supra*, n^{os} 293, 294, 302, 308). A vrai dire, ces sanctions s'appliquent plutôt à la *négligence* ou à l'*ignorance* du contribuable qu'à la *fraude* proprement dite. Nous croyons néanmoins utile de les mentionner ici, car bien souvent la négligence apparente cache une intention de fraude.

559. — b) *Majorations de droits qui frappent l'insuffisance de déclaration sans qu'il y ait nécessairement mauvaise foi.* — Dans cette catégorie, il faut ranger les majorations pour insuffisance de déclaration prévues par l'article 4 de la loi du 4 avril 1926, en matière d'impôt général sur le revenu et par l'article 11 de la loi du 31 juillet 1917, modifié par l'article 9 de la loi précitée de 1926, en ce qui concerne l'impôt sur les bénéfices commerciaux.

560. — Avant la loi de 1926, la déclaration insuffisante, en matière d'impôt général, même lorsque l'insuffisance dépassait le dixième du revenu imposable ou 20.000 francs, n'était pas pénalisée si le contribuable pouvait établir sa bonne foi. Désormais, toute insuffisance dépassant la quotité indiquée donnera lieu à l'application d'une majoration de 25 % aux droits correspondant au revenu non déclaré, même lorsque le contribuable sera de bonne foi. Ainsi se trouve pénalisée la simple négligence. Cette disposition aura d'ailleurs pour effet pratique de permettre à l'Administration de se montrer très libérale dans l'appréciation de la bonne foi, sans risquer de dispenser de tout droit en sus des contribuables dont les intentions n'étaient peut-être pas absolument pures. Il est vrai, par contre, que certains assujettis pourraient être pénalisés pour une simple mauvaise interprétation de la loi. Ils éviteront cet inconvénient en demandant conseil à leur contrôleur, avant d'établir leur déclaration, dans tous les cas où ils se trouveront

en présence d'une difficulté pour l'appréciation de leur revenu imposable.

561. — En matière d'impôt sur les bénéfices commerciaux, l'article 11 de la loi du 31 juillet 1917 disposait déjà qu'en cas d'inexactitude reconnue dans les renseignements communiqués par le contribuable, l'impôt serait doublé sur la portion du bénéfice dissimulée, à condition que l'insuffisance constatée soit supérieure au dixième ou qu'elle excède 20.000 francs. L'article 9 de la loi du 4 avril 1926 a repris ce texte, mais l'a limité aux inexactitudes relevées dans les renseignements fournis à l'appui de la déclaration du bénéfice réel. Il en résulte que cette majoration ne jouera pas à l'égard des contribuables dont le bénéfice est inférieur à 50.000 francs, puisqu'ils ne sont pas tenus de déclarer le chiffre exact de leur bénéfice réel et de fournir à l'appui des justifications. Pour les autres, la majoration sera appliquée toutes les fois que l'insuffisance dépassera la quotité indiquée, sans qu'il y ait à rechercher si elle provient d'une erreur, d'une négligence ou d'une fraude.

562. — c) *Majorations de droits s'appliquant seulement lorsque le contribuable est de mauvaise foi.* — Ces majorations constituent de véritables mesures répressives de la fraude. Elles consistent en l'application, en sus de la cotisation régulièrement due, d'un quadruple droit sur la portion de bénéfice ou de revenu dissimulée. Elles existent pour l'impôt sur les bénéfices des professions non commerciales et pour l'impôt général sur le revenu.

563. — Aux termes de l'article 37 de la loi du 31 juillet 1917, modifié par l'article 3 de la loi du 31 juillet 1920 et par l'article 10 de la loi du 13 juillet 1925, « le contribuable qui n'a déclaré qu'un revenu insuffisant est tenu, *s'il n'établit sa bonne foi*, de verser, en sus des droits afférents au montant réel de son revenu imposable, une somme égale au quadruple de la partie de ces droits correspondant au

revenu non déclaré. Toutefois, le droit en sus n'est applicable que si l'insuffisance constatée est supérieure au dixième du revenu imposable ou excède 20.000 francs ».

564. — De même, l'article 4 de la loi du 4 avril 1926, reprenant, à cet égard, les textes antérieurs, dispose que pour l'impôt général, la majoration est portée au quadruple des droits correspondant au revenu non déclaré si, l'insuffisance excédant le dixième du revenu imposable ou la somme de 20.000 francs, le contribuable n'établit pas sa bonne foi (234).

Sous l'empire de l'ancienne législation, l'application de cette majoration présentait des difficultés du fait que les contribuables n'ayant pas souscrit de déclaration étaient censés avoir maintenu la précédente. On s'était demandé comment devait être pénalisé le seul fait du maintien d'une déclaration antérieure ne correspondant plus au revenu réel. L'Administration, interprétant très libéralement la loi, avait admis que le quadruple droit en sus ne devait être exigé qu'au cas où le contribuable, dûment averti, avait sciemment maintenu sa déclaration et que, dans l'hypothèse contraire, il y avait lieu de réclamer seulement la majoration de 10 % pour défaut de déclaration dans le délai légal. Cette question ne se posera plus désormais, puisque la déclaration devra être renouvelée chaque année (loi du 4 avril 1926, art. 1^{er}).

565. — Cette majoration du quadruple n'est applicable que lorsque le contribuable qui a fait une déclaration insuf-

(234) Certains auteurs, interprétant la loi à la lettre et se fondant sur la solution qui avait été donnée par l'instruction du 10 mai 1916, prétendent que la majoration de droits ne peut être appliquée lorsque le contribuable a fait, de mauvaise foi, une déclaration inexacte de ses charges de famille, parce que dans ce cas il n'y a pas, d'après eux, insuffisance du revenu déclaré. Mais cette déclaration inexacte aboutit bien, en définitive, au même résultat qu'une déclaration inexacte du revenu global, puisqu'elle entraîne une diminution abusive du revenu imposable. Dès lors, il nous semble qu'elle doit être pénalisée de la même façon. Il faut d'ailleurs remarquer que l'instruction de 1918 n'a pas reproduit l'interprétation adoptée en 1916.

fisante n'établit pas sa *bonne foi*. Contrairement au droit commun, la bonne foi n'est pas présumée, elle doit être prouvée par l'intéressé (235). En fait, la bonne foi résultera de circonstances particulières à chaque espèce. Si, par exemple, après avoir fait une déclaration inexacte, l'assujetti l'a rectifiée spontanément après l'expiration du délai légal, ou si l'insuffisance peut s'expliquer par une mauvaise interprétation de la loi, la bonne foi sera considérée comme établie (236). Par contre, l'acceptation par l'intéressé de la rectification que lui a notifiée le contrôleur qui a découvert l'insuffisance ne suffit pas à le prémunir contre l'application de la pénalité. Quoi qu'il en soit, on peut dire que, jusqu'à maintenant, l'Administration s'est montrée très libérale dans l'appréciation de la bonne foi et que la pénalité dont nous parlons n'a pas été fréquemment appliquée. En outre, les instructions prescrivent aux agents de suivre scrupuleusement la procédure prévue pour la rectification des déclarations et, notamment, de mettre le déclarant à même de présenter des observations. Une pénalité qui aurait été appliquée sans que ces formalités soient remplies serait irrégulière et devrait être allouée en dégrèvement.

566. — *Suppression des décimes par la loi du 4 avril 1926.* — L'article 110 de la loi du 25 juin 1920 disposait qu'il serait ajouté deux décimes et demi au principal de toutes les pénalités fiscales. La majoration pour défaut de déclaration se trouvait ainsi portée de 10 à 12,50 % et le droit en sus, pour insuffisance commise de mauvaise foi,

(235) Cons. d'Et., 18 janvier 1924, n° 77.801.

(236) L'Administration admet de même qu'aucune pénalité ne saurait être appliquée dans le cas où l'omission ou l'insuffisance proviendrait du fait qu'un revenu évalué forfaitairement s'est trouvé augmenté par suite de dispositions nouvelles ou d'une nouvelle évaluation. Il en est ainsi au cas de modification des coefficients pour la cédule agricole (rép. min. à M. Victor Boret, dép., n° 6426, *J. O.*, 2 mars 1926, Déb. parl., Ch., p. 1114) et au cas de nouvelle évaluation des propriétés foncières (rép. min. à M. Duquaire, sénateur, n° 7312, *J. O.*, 26 mars 1926, Déb. parl., Sénat, p. 421).

de 400 à 500 %. Mais il avait été admis que ces pénalités devaient être calculées sur le principal de l'impôt et ne pas porter, par conséquent, sur le double décime institué par la loi du 22 mars 1924.

L'article 4 de la loi du 4 avril 1926 modifie ces dispositions. Désormais, les majorations de droits applicables pour défaut ou insuffisance de déclaration en matière d'impôts directs ou de taxes assimilées ne supporteront plus les décimes institués par l'article 110 de la loi du 25 juin 1920. Par contre, elles seront calculées en tenant compte, s'il y a lieu, du double décime (237).

567. — B) *Amendes fiscales.* — Les amendes fiscales, qui existaient déjà pour les impôts perçus par l'Enregistrement, ont été récemment étendues à notre matière. Elles diffèrent des majorations de droits par leur caractère *personnel* et des sanctions pénales par le fait qu'elles ne sont pas infamantes et qu'elles peuvent donner lieu à une *remise gracieuse* de la part de l'Administration.

Elles n'ont d'ailleurs fait l'objet jusqu'à maintenant que de dispositions spéciales et, en quelque sorte, exceptionnelles.

L'article 21 de la loi du 13 juillet 1925, qui institue la déclaration annuelle des avoirs à l'étranger, prescrit qu'en cas d'omission ou de déclaration sciemment inexacte, il sera appliqué, outre les peines du faux serment, une amende égale à la moitié de l'avoir dissimulé.

D'autre part, l'article 27 de la loi du 4 avril 1926 prévoit, en cas de fraude dans l'usage du carnet de coupons, une amende égale au quintuple de l'impôt fraudé, avec minimum de 10.000 francs (238).

(237) La loi de 1926 supprime le double décime en ce qui concerne l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux (art. 9) et l'impôt sur les bénéfices des professions non commerciales (art. 11).

(238) Nous ne parlons pas ici de l'amende de 30 francs prévue par l'article 1^{er} de la loi du 4 avril 1926, qui ne s'applique qu'aux « *non imposables* », lesquels ne peuvent, par définition, être des fraudeurs.

II. — SANCTIONS PÉNALES. — **568.** — Pendant longtemps, le droit fiscal français n'a pas comporté de *sanctions pénales*. Il n'existait que des majorations de droits et des amendes fiscales ayant plutôt le caractère d'une réparation du préjudice causé au Trésor que celui d'une véritable peine. Mais, avec l'évolution de la fiscalité, on en est venu à considérer que le fait de frauder le fisc et de se soustraire par tromperie à la participation aux charges du pays constituait un véritable délit et on a organisé la répression correctionnelle de ce *délit de fraude fiscale*.

Il faut bien constater que l'honnêteté envers le Trésor ne s'impose pas encore à la conscience des individus avec la même force que l'honnêteté envers les particuliers. Des moralistes et des économistes ont soutenu que les contribuables peuvent, *en conscience*, dérober leur actif à la vue et à la connaissance du fisc lorsque l'impôt dont on les menace est injuste et revêt des allures de confiscation. A l'inverse, on a prétendu que les contribuables les moins fortunés peuvent se soustraire au paiement de l'impôt lorsque le système fiscal rejette sur eux des charges qui devraient être supportées par ceux dont la force économique est plus grande. Il ne nous appartient pas d'apprécier ici ces affirmations du point de vue de la philosophie et de la morale. Bornons-nous à constater que, si l'on admettait que chacun peut refuser de se conformer à la loi, lorsque le système fiscal ne lui donne pas satisfaction, il n'y aurait bientôt plus de contribuables, car un impôt n'est jamais parfait et peut être critiqué par les uns et par les autres, pour des raisons opposées.

C'est pourquoi il nous paraît naturel que la fraude fiscale soit érigée en délit et sanctionnée, le cas échéant, par la contrainte sociale.

569. — Les sanctions pénales ont d'abord été introduites dans la législation des impôts perçus par l'Enregistrement. La loi du 1^{er} juillet 1916, concernant la contribution extraordinaire sur les bénéfices de guerre, donnait un caractère délictueux à l'emploi de manœuvres fraudu-

leuses en vue de dissimuler des bénéfices passibles de l'impôt. Mais, étant donné le caractère exceptionnel et provisoire de la loi de 1916, on peut dire que c'est la loi du 25 juin 1920 qui a fait de l'infraction fiscale en matière de contributions directes un *délit* puni par des peines correctionnelles. Actuellement, la matière est réglée par deux dispositions générales, les articles 112 de la loi du 25 juin 1920 et 52 de la loi du 22 mars 1924, et par des dispositions spéciales relatives, d'une part aux revenus encaissés à l'étranger et aux biens situés ou conservés hors de France (loi du 22 mars 1924, art. 54, et loi du 13 juillet 1925, art. 21), d'autre part au carnet de coupons (loi du 4 avril 1926, art. 27).

570. — A) *Dispositions générales.* — Les dispositions de l'article 112 de la loi du 25 juin 1920 visent, à la fois, les impôts cédulaires et l'impôt général sur le revenu. D'après ces dispositions, quiconque s'est *frauduleusement* soustrait ou a tenté de se soustraire frauduleusement au paiement total ou partiel de l'impôt est puni d'une *amende de 1.000 à 5.000 francs* et, en cas de *récidive* dans le délai de cinq ans, d'un *emprisonnement* d'un an au moins et de cinq ans au plus, avec privation possible, en tout ou en partie, des droits civiques pendant cinq ans au moins et dix ans au plus. Le tribunal peut, en outre, ordonner l'affichage du jugement dans les lieux qu'il indique et sa publication dans les journaux qu'il désigne, le tout aux frais du condamné, sans toutefois que le coût de l'affichage et de la publication puisse dépasser 5000 francs. Les dispositions de l'article 463 du Code pénal relatives aux circonstances atténuantes peuvent être appliquées.

571. — L'article 52 de la loi du 22 mars 1924 prévoit les mêmes pénalités, *en cas de première infraction*, à l'égard de tout contribuable qui aura agi dans le but de se soustraire frauduleusement au paiement total ou partiel des impôts, soit qu'il ait *volontairement omis* de faire sa déclaration dans les délais légaux, soit qu'il ait *volontairement*

dissimulé une part des sommes sujettes à l'impôt, à condition, en cas de dissimulation, que l'insuffisance atteigne au moins 10 %. Le texte primitif ne prévoyait pas de pénalités spéciales en cas de récidive. L'article 8 de la loi du 4 avril 1926, qui l'a complété sur ce point, édicte qu'en cas de récidive dans le délai de cinq ans le contribuable sera puni d'une amende de 1.000 francs à 100.000 francs et d'un emprisonnement de un mois à six mois.

572. — Quelles différences trouvons-nous entre le domaine de la loi de 1920 et celui de la loi de 1924, complétée en 1926 ?

Tout d'abord, le délit puni n'est pas le même. L'article 112 de la loi de 1920 réprime une infraction caractérisée par l'emploi de *manœuvres frauduleuses*, supposant la mise en jeu d'un certain appareil extérieur tel que la production d'une fausse comptabilité. Au contraire, la disposition de la loi de 1924, plus compréhensive, punit l'*omission volontaire* et l'*insuffisance volontaire* de la déclaration. Il n'est pas nécessaire qu'il y ait *manœuvres frauduleuses* ; il suffit qu'il y ait *intention de frauder*.

D'autre part, la loi de 1924 lie l'application des sanctions pénales à celle des majorations de droits pour insuffisance de déclaration commise de mauvaise foi, en stipulant que la procédure correctionnelle sera mise en jeu seulement dans le cas où l'insuffisance excédera 10 %.

Enfin, tandis qu'en 1920 il n'avait rien été prévu à cet égard, l'article 52 de la loi de 1924 règle la procédure de la rectification de la déclaration, susceptible d'aboutir à l'engagement de poursuites correctionnelles. Sur ce point particulier, la direction générale des Contributions directes a donné à ses agents, par sa circulaire du 31 juillet 1924, n° 1422, des instructions très précises que l'on peut résumer comme suit. Lorsque le contrôleur est en mesure d'établir qu'un contribuable a volontairement omis de souscrire une déclaration ou a déclaré un chiffre insuffisant, il l'invite, par lettre recommandée comportant un accusé de réception, à lui faire parvenir, dans le

délai d'un mois, une déclaration, ou à rectifier celle qui a été souscrite, et il lui indique, dans ce dernier cas, quelle correction il se propose d'opérer. Si le contribuable accepte la rectification, ou fait parvenir une déclaration qui peut être admise, il échappe aux poursuites correctionnelles et ne peut être frappé que des pénalités fiscales. S'il maintient sa déclaration antérieure ou s'il souscrit une déclaration insuffisante, le contrôleur établit la taxation, et alors, de deux choses l'une, ou l'assujetti, ne réclamant pas après la publication du rôle, est considéré comme acceptant tacitement et l'affaire en reste là, ou il réclame, et alors, si le revenu fixé par le tribunal administratif est supérieur d'au moins 10 % au chiffre produit par le réclamant, les poursuites peuvent être engagées. Enfin, si l'intéressé ne répond pas à la mise en demeure, les poursuites peuvent être immédiatement engagées, mais alors le tribunal correctionnel doit surseoir à statuer si une réclamation est introduite, après la publication du rôle, devant la juridiction administrative.

Cette procédure a été organisée de façon à permettre aux assujettis d'éviter les poursuites correctionnelles en acceptant la taxation qui leur est appliquée au moment où la fraude est découverte.

573. — L'article 53 de la loi du 22 mai 1924 punit des mêmes peines le délit de complicité. En outre, si les complices sont officiers publics ou ministériels, ils sont soumis aux sanctions disciplinaires.

574. — B) *Dispositions spéciales.* — Des pénalités correctionnelles sont spécialement prévues pour les cas où la fraude s'exerce à l'occasion de la déclaration de revenus en provenance de l'étranger et de l'usage du carnet de coupons.

575. — a) L'article 54 de la loi du 22 mars 1924 prévoit que le contribuable assujetti à l'impôt général sur le revenu et qui, ayant encaissé des revenus à l'étranger

aura *volontairement omis* de faire sa déclaration ou d'y inscrire distinctement le montant des revenus de toute nature encaissés de façon directe ou indirecte à l'étranger ou qui aura dissimulé une partie de ces revenus, sera passible des peines prévues par l'article 52 de la même loi (*supra*, n° 571). Les mêmes sanctions sont applicables aux personnes qui, en vue de faire échapper à l'impôt tout ou partie de la fortune d'autrui, s'entremettent soit en favorisant les dépôts de titres à l'étranger, soit en y encaissant ou en y faisant encaisser ou négocier des coupons, soit en émettant ou encaissant des chèques ou tous autres effets utilisés pour le paiement des revenus de valeurs mobilières.

Ce texte ne précisant rien en ce qui touche l'*intention de frauder* et la *quotité de l'insuffisance*, on pourrait en conclure que les poursuites peuvent être déclanchées dès qu'il y a insuffisance constatée, quelles qu'en soient la raison et l'importance. Mais l'Administration, par une interprétation libérale de la loi, admet que des poursuites correctionnelles pourront être engagées seulement lorsque seront remplies les conditions requises pour l'application de la majoration du quadruple (circ. n° 1422, p. 33).

576. — L'article 21 de la loi du 13 juillet 1925, qui renforce les dispositions relatives aux revenus provenant de l'étranger, prévoit l'application des peines qui sanctionnent le faux serment (239) lorsque la déclaration annuelle des avoirs à l'étranger est omise ou est *sciemment* inexacte. En outre, il est appliqué une amende fiscale égale à la moitié de l'avoir dissimulé (*supra*, n° 567).

(239) Aux termes de l'article 336 du Code pénal, le faux serment est puni d'un emprisonnement d'une année au moins et de cinq ans au plus, et d'une amende de 100 francs à 3.000 francs. Le tribunal peut, en outre, prononcer la privation des droits civiques énumérés à l'article 42 du même code, pour cinq ans au moins et dix ans au plus.

Remarquons à ce propos que la déclaration annuelle faite pour l'établissement de l'impôt général, bien que le serment soit exigé par l'article 1^{er} de la loi du 4 avril 1926, ne peut pas donner lieu à l'application de ces peines, puisqu'elles n'ont pas été prévues par un texte formel.

577. — *b)* La loi du 22 mars 1924, qui instituait le bordereau de coupons, avait déjà prévu des sanctions pénales à l'égard des personnes qui auraient inscrit des énonciations inexactes sur le talon du bordereau. L'article 27 de la loi du 4 avril 1926 contient une disposition analogue en ce qui concerne le *carnet de coupons*.

Aux termes de cet article, « toute personne qui aura fait ou tenté de faire un usage frauduleux du carnet de coupons en se faisant délivrer un carnet de coupons sous un nom supposé ou plusieurs carnets établis à son nom sous des numéros différents, ou qui aura altéré les indications de nom, de numéro, de date ou de sommes figurant sur le carnet, ou qui aura fait inscrire sur son carnet des coupons appartenant à un tiers dans le but de permettre à ce tiers une dissimulation frauduleuse de revenus, ou par tout autre moyen ou manœuvre, sera punie d'un *emprisonnement de trois mois à un an*. La même peine sera appliquée en cas d'usage frauduleux ou de tentative d'usage frauduleux d'un affidavit. »

Ce texte, absolument général, punit par conséquent toute fraude relative au carnet de coupons, qu'elle ait été commise au bénéfice du titulaire du carnet ou d'un tiers. A ces sanctions correctionnelles s'ajoute l'amende fiscale dont nous avons parlé (*supra*, n° 567).

III. — AMNISTIES FISCALES. — **578.** — Depuis 1924, à chaque fois qu'il a renforcé les pouvoirs de contrôle de l'Administration et qu'il a aggravé les pénalités applicables aux fraudeurs, le législateur a édicté une amnistie en faveur des contribuables qui répareraient dans un certain délai leurs omissions et dissimulations antérieures. Il y a eu deux amnisties générales, résultant des dispositions de l'article 51 de la loi du 22 mars 1924 et de l'article 15 de la loi du 4 avril 1926, et une amnistie spéciale édictée par l'article 21 de la loi du 13 juillet 1925 et s'appliquant aux revenus provenant des avoirs à l'étranger.

579. — A) *Amnisties générales.* — Les dispositions de l'article 51 de la loi du 22 mars 1924 s'étendaient à tous les impôts perçus d'après la déclaration du contribuable et aux droits de mutation entre vifs. Elles accordaient aux intéressés un délai de six mois pour réparer leurs omissions ou rectifier leurs déclarations antérieures, moyennant quoi ils devaient être soustraits à toutes poursuites correctionnelles et à toutes pénalités, les *droits simples* demeurant seuls exigibles.

L'article 15 de la loi du 4 avril 1926 est moins compréhensif. L'amnistie est restreinte aux omissions et aux insuffisances de déclaration en matière de contributions directes. Le délai accordé aux contribuables pour s'en assurer le bénéfice est de *trois mois* seulement à compter de la promulgation de la loi ; il expirera donc le 4 juillet 1926. Les intéressés doivent : 1° faire toutes déclarations rectificatives ; 2° s'engager à payer à des dates fixes, échelonnées par trimestre, jusqu'à la fin de 1927, le *principal* des taxes dues sans que le rappel puisse s'étendre au delà des cinq dernières années.

580. — B) *Amnistie spéciale de l'article 21 de la loi du 13 juillet 1925.* — Nous savons que ce texte fait partie des dispositions destinées à enrayer l'évasion fiscale. Il concerne seulement les avoirs à l'étranger et les revenus provenant de ces avoirs. L'amnistie qu'il édicte est double : elle s'applique aux poursuites susceptibles d'être intentées par application de la loi sur l'exportation des capitaux et aux divers droits fiscaux auxquels les intéressés auraient dû être assujettis à raison des revenus de ces capitaux. Cette amnistie fiscale s'étend :

1° Aux personnes qui ont rapatrié en France, avant le 1^{er} janvier 1926, les fonds et valeurs qu'elles possédaient à l'étranger ;

2° Aux personnes qui, bien que conservant à l'étranger des fonds et valeurs après le 1^{er} janvier 1926, les ont régulièrement portés sur la déclaration qu'elles ont souscrite avant le 1^{er} mars ;

3° Aux personnes qui, possédant à l'étranger des biens immobiliers, en ont fait la déclaration avant la même date.

Le texte légal vise exclusivement les « personnes de *nationalité française* domiciliées ou résidant habituellement en France » ; mais l'Administration a décidé d'admettre au bénéfice de l'amnistie les personnes de *nationalité étrangère*, lorsqu'elles sont domiciliées en France et, par suite, cotisées à l'impôt sur le revenu dans les mêmes conditions que les Français, dans tous les cas où elles se sont spontanément soumises aux prescriptions de l'article 21 (circ. du 29 août 1925, n° 1448, p. 59).

L'amnistie est totale, elle s'applique non seulement aux poursuites et aux pénalités, *mais encore aux droits simples*, dont le recouvrement ne sera pas poursuivi. Une instruction ministérielle du 12 août 1925 a réglé les conditions dans lesquelles devaient se faire les rapatriements de capitaux.

581. — C) *Appréciation du système des amnisties.* —

Les amnisties sont évidemment un moyen de faire parvenir à la connaissance des administrations fiscales des revenus qui leur avaient échappé et on comprend bien, par suite, que le législateur, au moment de renforcer les mesures contre les fraudes, ait offert aux contribuables défaillants de les soustraire à l'application de ces mesures à condition qu'ils réparent spontanément, dans un délai donné, les fautes qu'ils ont commises. Mais des amnisties trop fréquentes nous paraissent condamnables à la fois du point de vue de la justice et du point de vue de la pratique. En effet, le pardon général accordé aux fraudeurs a quelque chose de choquant, car il leur est fait une situation privilégiée par rapport aux contribuables de bonne foi qui ont rempli en temps utile toutes leurs obligations. Même en laissant de côté le cas, véritablement exorbitant, de l'abandon des droits simples, on constate que le fraudeur est avantagé par le seul fait qu'il ne paie l'impôt qu'à son heure, et, le plus souvent, bien longtemps après la date à laquelle il eût été normalement exigible, alors

que des contribuables honnêtes ont dû s'acquitter en un court délai ou supporter des majorations élevées en cas de paiement tardif (240). D'autre part, si l'on habitue le contribuable à des amnisties périodiques, il comptera toujours sur la prochaine et s'abstiendra de rectifier ses déclarations, de telle sorte que le procédé deviendra inefficace.

(240) Cette objection tomberait si l'on obligeait les bénéficiaires de l'amnistie à payer, outre les droits simples normalement exigibles, des intérêts de retard. C'est la solution qui a été préconisée en Angleterre par la Commission royale de l'income-tax dans son rapport de 1920 (art. 641). Voir JÈZE, « L'évasion fiscale en Angleterre en ce qui concerne l'income-tax et le super-tax » (*Rev. de Sc. et Lég. Fin.*, 1925, n° 1, p. 25).

CONCLUSION

582. — Au terme de cette étude du contrôle en matière de contributions directes en France, il nous paraît indispensable de résumer rapidement les conclusions qu'elle comporte, de rappeler les transformations auxquelles ont dû s'adapter, de 1914 à 1926, les contribuables et l'Administration, de montrer l'œuvre qui a déjà été accomplie au milieu de circonstances défavorables et d'indiquer quelles améliorations on peut encore envisager.

583. — I. — Les réformes de 1914 et 1917 ayant laissé subsister à côté des impôts sur le revenu la plus grande partie de l'ancien système des contributions directes et des taxes assimilées, il nous est facile de mesurer les différences profondes qui, du point de vue du contrôle, existent entre ces deux catégories d'impôts. Sauf les quelques exceptions sur lesquelles nous avons insisté, nos anciennes contributions étaient établies par voie de *taxation administrative*. Le contribuable n'avait pas à faire de déclaration et, en règle générale, il ne discutait pas avec le contrôleur la base de son imposition. En outre, les objets de l'impôt étant simples et apparents, le contrôle ne présentait quelque complication que dans le cas où l'Administration devait procéder à une évaluation. Du fait que les nouveaux impôts sont établis d'après la déclaration de l'assujetti et sur des bases dont la détermination est assez complexe, le caractère du contrôle a été complètement modifié. Désormais, il consiste principalement dans la *vérification des déclarations*. La taxation administrative ne joue plus qu'un rôle limité et accessoire. Le contrôleur

est appelé à mettre en cause le contribuable chaque fois que la déclaration présente une obscurité ou une anomalie.

584. — II. — La première application des impôts sur le revenu s'est faite dans des circonstances déplorables, alors que l'administration chargée de l'assiette se trouvait, par suite de la guerre, manquer d'une partie de son effectif normal. En outre, un grand nombre de contribuables étaient aux armées et bénéficiaient de dispositions spéciales. De plus, les législateurs de 1914 et 1917, voulant éviter à tout prix le reproche d'inquisition, avaient, en bien des cas, laissé le fisc complètement désarmé à l'égard des fraudeurs.

L'histoire de l'administration des Contributions directes et de la législation relative aux impôts sur les revenus, dans ces dernières années, n'est qu'une succession d'efforts plus ou moins heureux en vue d'assurer le contrôle des nouveaux impôts.

585. — Le personnel a été renforcé grâce à un recrutement intensif après la guerre. En vue d'obtenir des agents le meilleur rendement, on a essayé successivement le système des bureaux spéciaux et celui des bureaux d'impôts directs pour revenir, l'an passé, au régime du contrôleur unique. On a affecté un certain nombre de contrôleurs à un service spécial des recherches. On a diminué l'étendue des circonscriptions territoriales et on a accordé aux titulaires quelques crédits pour couvrir leurs frais de tournées et pour payer des auxiliaires. Enfin on a renforcé le corps des inspecteurs.

586. — En ce qui concerne la législation, une première tentative d'amélioration du contrôle a été faite en 1920. Les pouvoirs des agents des régies financières ont été accrus par l'institution du *droit de communication* à l'égard des administrations publiques et de certains commerçants (loi du 31 juillet 1920, art. 31 et 32).

En même temps, les pénalités fiscales et correctionnelles ont été aggravées. Mais nous avons vu que, par la suite,

une interprétation restrictive a empêché ces mesures de développer tous leurs effets.

587. — L'année 1924 fut marquée par deux catégories de dispositions dont les unes devaient accroître l'efficacité du contrôle, tandis que les autres étaient de nature à en fausser complètement le mécanisme. Dans la première catégorie rentrent l'institution du bordereau de coupons (loi du 22 mars 1924, art. 62 et suiv.), l'extension à toutes les personnes faisant profession de payer les revenus de valeurs mobilières des pouvoirs reconnus aux agents de l'Enregistrement à l'égard des sociétés par actions, l'octroi des mêmes pouvoirs aux fonctionnaires des Contributions directes (art. 64), les mesures concernant les revenus encaissés à l'étranger (art. 54 et 65) et l'aggravation des pénalités correctionnelles (art. 52). Parmi les dispositions néfastes au point de vue fiscal doivent être rangées l'exonération de l'impôt général sur le revenu accordée aux bons du Trésor et aux bons de la Défense nationale à échéance d'un an au plus (loi du 13 mars 1924) et l'institution en faveur des petits commerçants et industriels d'un forfait les dispensant de toutes déclarations, justifications et communications (loi du 16 avril 1924, art. 2 et 5).

588. — La loi du 13 juillet 1925 a marqué une nouvelle étape. Elle a réalisé la limitation de l'emploi du forfait dans la déclaration du revenu global, en donnant au contrôleur le droit de rechercher le revenu réel pour les propriétés foncières louées ou affermées et de le substituer au revenu net forfaitaire (art. 13). Elle a étendu le système de la déclaration par les tiers (art. 6). Elle a institué des mesures spéciales touchant les avoirs à l'étranger (art. 21 et 52). Elle a facilité la vérification des déclarations souscrites par les contribuables exerçant des professions non commerciales. Enfin, elle autorisait l'emploi du contrôle par les signes extérieurs pour la même cédule et pour l'impôt général sur le revenu.

589. — La *loi du 4 avril 1926* modifie ou complète la législation antérieure de façon à organiser un système de contrôle logique et cohérent. Elle généralise l'obligation de la déclaration annuelle pour l'impôt général sur le revenu (art. 1^{er}). Elle supprime la taxation administrative des bénéfices industriels et commerciaux d'après le chiffre d'affaires et, en même temps, le forfait (art. 9). Elle oblige les redevables de l'impôt sur les bénéfices des professions non commerciales à fournir des justifications (art. 12). Elle crée le titre à ordre et lui accorde certains avantages en vue de limiter l'emploi du titre au porteur (art. 17 et suiv.). Elle institue le carnet de coupons pour le contrôle des revenus des titres laissés au porteur (art. 24 et suiv.). Elle étend le droit de communication de l'Enregistrement à toutes les personnes et à tous les établissements qui exercent le commerce de banque et elle prévoit expressément que les renseignements recueillis pourront être utilisés pour le contrôle des impôts dus par des tiers.

Enfin, dans tous les cas où le contrôle direct n'est pas possible, le législateur prévoit des moyens permettant de faire tomber la présomption d'exactitude à l'égard des déclarations inexactes. Ces moyens, contrôle par les dépenses personnelles en ce qui concerne le revenu global et appréciation du bénéfice par une commission pour les édules commerciale et non commerciale, ne sont évidemment que des pis aller, mais ils dénotent le souci de ne pas laisser l'Administration absolument désarmée lorsqu'elle se trouve en présence d'une déclaration invraisemblable.

590. — En outre, tandis que s'élaborait cette législation, on cherchait à organiser un contrôle fiscal international sous l'égide de la Société des nations ; mais, jusqu'à maintenant, il n'a pas été possible d'aboutir à des solutions positives.

591. — III. — Il n'est pas douteux que l'œuvre du législateur et de l'Administration ait donné des résultats appréciables. Peu à peu, grâce aux recherches effectuées et aux

renseignements recueillis, notamment auprès des services publics, les contrôleurs ont pu constituer ces *dossiers individuels* qui servent de base aux vérifications et aux taxations concernant chaque contribuable. Les statistiques enregistrent, d'ailleurs, une notable amélioration du rendement. De 1917 à 1924, le nombre des assujettis à l'impôt général sur le revenu est passé de 486.854 à 1.158.229 et le rendement par agent, en ce qui concerne exclusivement les impôts sur les revenus, qui était de 1.557.350 francs pour 1920, a atteint, sans augmentation de taux, 2.018.970 francs pour 1923 (241).

Mais il n'est pas moins vrai que la fraude s'exerce encore dans des proportions considérables. On a pu faire remarquer à l'appui d'une proposition récente que, d'après les dernières statistiques, 20.817 contribuables seulement ont déclaré, en 1924, plus de 100.000 francs de revenus, alors qu'il y a 570.000 automobiles recensées et 24.493 gardes-chasse commissionnés (242). Il est évident que les exonérations légales et les forfaits ne suffisent pas à expliquer une telle discordance. D'ailleurs, nous avons dû constater au cours de notre étude que, jusqu'à maintenant, il n'a pas été possible de contrôler d'une façon efficace les revenus provenant des capitaux mobiliers et des bénéfices des professions non commerciales. On peut en outre affirmer que la plus grande partie des gains des spéculateurs professionnels échappent à l'impôt.

592. — IV. — Pour remédier à cette situation, on a proposé des réformes profondes de l'organisation administrative et de la législation.

593. — En ce qui concerne l'organisation administrative, on a fait valoir que les régies financières n'étaient pas à même d'assurer la tâche nouvelle qui leur était confiée

(241) *Bulletin de l'Association des membres de l'administration des Contributions directes*, juillet 1925, n° 95.

(242) Proposition Dumesnil, annexe n° 2316 au procès-verbal de la séance de la Chambre du 28 décembre 1925.

en conservant leurs anciens cadres. On a notamment prétendu que l'analogie des impôts établis par l'Enregistrement et par les Contributions directes justifiait une *fusion* de ces deux administrations. Les pouvoirs publics avaient paru, à une certaine époque, acquis au principe de cette réforme et M. Klotz avait inséré dans le projet de budget de 1920 un article instituant une direction générale commune. Nous ne croyons pas qu'une telle réorganisation soit possible ni même souhaitable. En effet, les deux personnels actuellement en fonctions n'ont pas la même formation, ni les mêmes méthodes de travail, et il subsiste entre les impôts qu'ils établissent des différences notables au point de vue de l'assiette, du recouvrement et du contentieux; en outre, la législation est tellement considérable et touffue, qu'il serait bien vite nécessaire d'admettre la spécialisation de certains agents dans telle ou telle branche. Par contre, nous sommes persuadé qu'il est nécessaire de réaliser une sorte d'*interpénétration* des régies qui détiennent et utilisent des renseignements connexes. Cette interpénétration pourrait être obtenue, semble-t-il, grâce à l'organisation d'un service spécial de recherches commun, qui comprendrait des agents ayant fait un stage dans les différents services.

594. — Cette réorganisation du *service des recherches* nous paraît, d'ailleurs, s'imposer même si l'on ne sort pas du cadre de l'administration des Contributions directes, car le meilleur moyen de lutter contre la fraude est d'accumuler dans les dossiers individuels le plus grand nombre possible de renseignements. Il y aurait même intérêt, semble-t-il, à adjoindre à ce service des inspecteurs *spécialistes* qui seraient chargés de toutes les vérifications particulièrement longues et délicates.

595. — Quant aux réformes législatives, la loi du 4 avril 1926 vient de réaliser les plus importantes de celles qui avaient été proposées. Nous pensons que l'activité du législateur peut, désormais, se limiter à quelques amélio-

rations de détail. Il y aurait intérêt, notamment, à prescrire l'inscription sur le carnet de coupons des intérêts des valeurs exonérées ou, tout au moins, à en exiger l'indication séparée dans la déclaration annuelle. En outre, il faut souhaiter que soit mené à bonne fin le travail de codification qui avait été confié à une commission spéciale, par un arrêté ministériel du 2 juin 1925, et que l'article 8 de la loi du 29 avril 1926 vient de prescrire à nouveau.

596. — Pour le surplus, nous pensons qu'il faut éviter de recourir à de nouveaux textes qui, annoncés à grand fracas par leurs partisans et par leurs adversaires, effraient inutilement les détenteurs de capitaux et les incitent à la thésaurisation ou à l'évasion. Il vaudrait mieux donner aux dispositions relatives au *droit de communication* toute l'extension qu'elles comportent. Les agents des Contributions directes seraient ainsi autorisés à relever dans les banques, au cours de leurs vérifications, les indications permettant d'établir les impôts dus par les titulaires de comptes courants et de dépôts. Ils pourraient également se faire communiquer les renseignements de même nature recueillis par leurs collègues de l'Enregistrement.

Nous ne nous dissimulons pas, d'ailleurs, qu'une telle extension, bien que parfaitement légale et nécessaire pour assurer la justice fiscale, se heurte, dans les circonstances économiques et financières actuelles, à de sérieuses difficultés. En effet, les investigations dans les banques peuvent provoquer le retrait des dépôts, la thésaurisation ou l'exode des capitaux à l'étranger, entraver le renouvellement régulier des valeurs du Trésor et s'ajouter ainsi aux autres causes qui déterminent la dépréciation de la monnaie.

La question du contrôle fiscal, comme tant d'autres en ce moment, est dominée par les embarras de la Trésorerie et le mal monétaire.

Vu : *Le Doyen,*
H. BERTHELEMY.

Le Président,
GERMAIN-MARTIN.

VU ET PERMIS D'IMPRIMER :
Le Recteur de l'Académie de Paris,
P. LAPIE.

ANNEXES

Dispositions législatives intéressant le contrôle en matière de contributions directes promulguées en avril 1926

I. — LOI DU 4 AVRIL 1926

(J. O., 4 avril 1926)

ARTICLE PREMIER. — Le paragraphe 1^{er} de l'article 16 de la loi du 15 juillet 1914, remanié par l'article 5 de la loi du 30 décembre 1916 et par l'article 2 de la loi du 23 février 1917, est modifié ainsi qu'il suit :

« Tous les contribuables passibles de l'impôt sont tenus de souscrire et de renouveler, chaque année, sous la foi du serment, une déclaration de leur revenu, avec l'indication, par nature de revenu, des éléments qui le composent.

« Les contribuables qui sont affranchis de l'impôt dans les conditions prévues par l'article 9 de la présente loi sont également tenus d'en faire, chaque année, la déclaration, s'ils ont, au cours de l'année précédente, été inscrits au rôle des impôts cédulaires pour un total de revenu de 1.500 francs au moins ou s'ils ont encaissé, pendant la même année, 1.500 francs au moins de revenus de valeurs mobilières autres que les bons de la Défense nationale à échéance d'un an au plus et les rentes 4 0/0 1925.

« Les contribuables visés au paragraphe précédent qui n'auront pas envoyé leur déclaration dans le délai légal pourront être punis d'une amende de 30 francs sans décimes. L'amende sera infligée par le directeur des Contributions directes et recouvrée par le percepteur. »

Est abrogé le paragraphe 6 de l'article 16 de la loi du 15 juillet 1914.

.

ART. 4. — L'article 18 de la loi du 15 juillet 1914, modifié par les articles 5 de la loi du 30 décembre 1916, 2 de la loi du 31 juillet 1920 et 18 de la loi du 13 juillet 1925, est remplacé par les dispositions suivantes :

« Le montant de l'impôt est majoré d'un quart pour le contribuable qui n'a pas souscrit de déclaration dans le délai prévu par l'article 16.

« Dans le cas où le contribuable n'a déclaré qu'un revenu insuffisant d'au moins un dixième, la même majoration est appliquée aux droits correspondant au revenu non déclaré. La majoration est portée au quadruple de ces droits si, l'insuffisance excédant le dixième du revenu imposable ou la somme de 20.000 francs, le contribuable n'établit pas sa bonne foi.

« Les majorations de droits applicables pour défaut ou insuffisance de déclaration en matière d'impôts directs ou de taxes assimilées ne supportent pas les décimes institués par l'article 110, premier alinéa, de la loi du 25 juin 1920.

« Ces majorations sont, par contre, calculées en tenant compte, s'il y a lieu, des décimes institués par l'article 3 de la loi du 22 mars 1924. »

ART. 5. — La liste des contribuables assujettis à l'impôt général sur le revenu et ayant fait leur déclaration sera déposée, par la direction des Contributions directes de chaque département, dans les mairies dont dépend le domicile de ces contribuables et tenue à la disposition de tous les contribuables de la commune.

Toute publication totale ou partielle de ces listes sera punie d'un emprisonnement de un à cinq ans et d'une amende de 1.000 à 10.000 francs ou de l'une de ces deux peines.

ART. 6. — Dans toute instance devant les juridictions civiles et criminelles, le ministère public pourra donner communication des dossiers aux administrations de l'Enregistrement et des Contributions directes.

L'article 31, paragraphe 2 de la loi du 31 juillet 1920, est modifié comme suit :

« L'autorité judiciaire devra donner connaissance à l'administration des Finances de toute indication qu'elle pourrait recueillir de nature à faire présumer une fraude commise en matière fiscale, ou une manœuvre quelconque ayant eu pour objet ou ayant eu pour résultat de frauder ou de compromettre un impôt, qu'il s'agisse d'une instance civile ou commerciale ou d'une information criminelle ou correctionnelle, même terminée par un non-lieu.

« Durant la quinzaine qui suivra le prononcé de toute décision rendue par les juridictions civile, administrative, consulaire, prud'homale et militaire, les pièces resteront déposées au greffe à la disposition des administrations ci-dessus désignées.

« Le délai est réduit à dix jours en matière correctionnelle.

« Toute sentence arbitrale soit que les arbitres aient été désignés par justice, soit qu'ils l'aient été par les parties, tout accord survenu en cours d'instance, en cours ou en suite d'expertise ou d'arbitrage, devront faire l'objet d'un procès-verbal, lequel sera, dans le délai d'un mois, déposé avec les pièces au greffe du tribunal compétent. Ce procès-verbal sera tenu à la disposition de l'Administration pendant un délai de quinze jours à partir du dépôt. La sentence arbitrale ne sera soumise à l'enregistrement qu'en cas d'ordonnance d'exequatur ou d'usage en justice ou par acte public. »

ART. 8. — Il est inséré, après le deuxième alinéa de l'article 52 de la loi du 22 mars 1924, un alinéa nouveau ainsi conçu :

« En cas de récidive dans le délai de cinq ans, le contribuable sera puni d'une amende de 1.000 francs à 100.000 francs et d'un emprisonnement de

un mois à six mois. L'affichage et la publicité du jugement pourront être ordonnés dans les conditions du deuxième alinéa du présent article. »

ART. 9. — Les articles 4 à 12 de la loi du 31 juillet 1917, modifiés par les lois des 25 juin 1920 et 30 juin 1923 et 16 avril 1924, sont remplacés par les dispositions ci-après :

« Art. 4. — L'impôt est dû à raison du bénéfice net, après déduction de toutes charges, y compris la valeur locative des immeubles affectés à l'exploitation et les amortissements généralement admis d'après les usages de chaque nature d'industrie ou de commerce.

« Art. 5. — Toute personne ou société exerçant une profession industrielle ou commerciale est tenue de remettre au contrôleur des Contributions directes, avant le 1^{er} mars de chaque année, une déclaration du montant de son bénéfice net de l'année ou de l'exercice précédent.

« Le délai fixé à l'alinéa ci-dessus est étendu jusqu'au 31 mars pour les personnes ou sociétés qui, au cours de l'année antérieure à celle de l'imposition, ont clos leur exercice comptable pendant le mois de décembre et qui sont tenues ou qui prennent l'engagement de communiquer leur comptabilité à l'appui de leur déclaration.

« Art. 6. — Lorsque le bénéfice net n'excède pas 50.000 francs, le contribuable peut se borner à indiquer, dans sa déclaration, celle des catégories déterminées à l'article 12 dans laquelle il doit être rangé pour le calcul de l'impôt.

« Art. 7. — Si le bénéfice excède 50.000 francs, le contribuable est tenu de fournir, en même temps que la déclaration, un résumé de son compte de profits et pertes ou un état de ses bénéfices et de représenter, à toute réquisition du contrôleur, tous documents comptables de nature à justifier la sincérité de sa déclaration.

« La même obligation incombe, quel que soit le chiffre de leurs bénéfices, aux sociétés qui sont soumises au droit de communication de l'administration de l'Enregistrement.

« Art. 8. — Le contrôleur vérifie les déclarations. Il entend les intéressés dont l'audition lui paraît utile ou qui demandent à fournir des explications orales.

« Art. 9. — Le contrôleur peut rectifier les déclarations. Mais il fait alors connaître au contribuable la rectification qu'il envisage et lui en indique les motifs. Il invite en même temps l'intéressé à faire parvenir son acceptation ou ses observations dans un délai de vingt jours.

« Si le désaccord persiste, il peut être soumis à l'appréciation d'une commission consultative siégeant au chef-lieu de l'arrondissement et composée de cinq commerçants ou industriels désignés par la Chambre de commerce dans les conditions qui seront fixées par un décret.

« L'avis de la commission est notifié au contribuable par le contrôleur, qui l'informe, en même temps, de la catégorie dans laquelle ou du chiffre d'après lequel il se propose de le taxer.

« Si cette taxation est conforme à l'appréciation de la commission, le contribuable ne peut obtenir de réduction par voie de réclamation devant la juridiction contentieuse qu'en apportant la preuve du chiffre exact de ses bénéfices.

« Dans le cas contraire, la charge de la preuve incombe à l'administra-

tion, en tant que le bénéfice retenu pour l'assiette de l'impôt excède l'appréciation de la commission.

« Art. 10. — Les déclarations des contribuables visés à l'article 7 ci-dessus, qui ne fournissent pas, à l'appui, les renseignements prévus audit article, peuvent faire l'objet de rectifications d'office.

« Art. 11. — Le contribuable qui n'a pas produit sa déclaration dans les délais prescrits à l'article 5 est imposé d'office et sa cotisation est majorée de 25 0/0.

« En cas d'inexactitude relevée dans les renseignements fournis à l'appui de la déclaration du bénéfice réel, l'impôt est doublé sur la portion des bénéfices dissimulés, à condition que l'insuffisance constatée soit supérieure au dixième ou qu'elle excède 20.000 francs.

« Art. 12. — Le montant de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux est fixé conformément au tarif ci-après :

« Bénéfice inférieur ou égal à 800 francs, total de l'impôt : 15 francs ;

« Bénéfice compris entre 801 et 1.500 francs, total de l'impôt : 30 francs ;

« Bénéfice compris entre 1.501 et 3.000 francs, total de l'impôt : 100 francs ;

« Bénéfice compris entre 3.001 et 5.000 francs, total de l'impôt : 200 francs ;

« Bénéfice compris entre 5.001 et 7.000 francs, total de l'impôt : 500 francs ;

« Bénéfice compris entre 7.001 et 10.000 francs, total de l'impôt : 700 francs ;

« Bénéfice compris entre 10.001 et 15.000 francs, total de l'impôt : 1.000 francs ;

« Bénéfice compris entre 15.001 et 20.000 francs, total de l'impôt : 1.500 francs ;

« Bénéfice compris entre 20.001 et 25.000 francs, total de l'impôt : 2.000 francs ;

« Bénéfice compris entre 25.001 et 30.000 francs, total de l'impôt : 2.500 francs ;

« Bénéfice compris entre 30.001 et 35.000 francs, total de l'impôt : 3.000 francs ;

« Bénéfice compris entre 35.001 et 40.000 francs, total de l'impôt : 3.500 francs ;

« Bénéfice compris entre 40.001 et 45.000 francs, total de l'impôt : 4.000 francs ;

« Bénéfice compris entre 45.001 et 50.000 francs, total de l'impôt : 4.500 francs ;

« Au-dessus de 50.000 francs, le montant total de l'impôt est égal à 10 0/0 du bénéfice, toute fraction de celui-ci inférieure à 1.000 francs étant négligée. »

L'impôt calculé conformément aux dispositions ci-dessus ne supporte pas le double décime institué par la loi du 22 mars 1924.

Art. 10. — Le quatrième alinéa de l'article 10 de la loi du 15 juillet 1914, modifié par les articles premier de la loi du 23 février 1917, 50 de la loi du 31 juillet 1917 et 13 de la loi du 13 juillet 1925, est remplacé par la disposition suivante :

« Pour les commerçants et industriels dont le bénéfice net n'excède pas

50.000 francs et qui n'apportent pas la preuve du chiffre exact de ce bénéfice, il est fait état du bénéfice moyen de la catégorie dans laquelle les intéressés sont rangés en vue du calcul de l'impôt cédulaire. »

ART. 11. — Le 6^e paragraphe de l'article 31 de la loi du 31 juillet 1917, modifié par l'article premier de la loi du 25 juin 1920, par l'article 7 de la loi du 30 mars 1923 et par l'article 7 de la loi du 13 juillet 1925, est à nouveau modifié comme suit :

« Le taux de l'impôt est fixé à 8 0/0. L'impôt, calculé conformément aux dispositions ci-dessus, ne supporte pas le double décime institué par la loi du 22 mars 1924. »

ART. 12. — L'article 35 de la loi du 31 juillet 1917, modifié par l'article 9 de la loi du 13 juillet 1925, est remplacé par les dispositions suivantes :

« Le contrôleur peut demander aux intéressés tous les renseignements susceptibles de justifier l'exactitude des chiffres déclarés. S'il juge ces renseignements insuffisants, il établit la base de l'imposition et notifie au contribuable le chiffre qu'il se propose de substituer à celui de la déclaration, en indiquant les motifs qui lui paraissent justifier le redressement : il invite en même temps l'intéressé à présenter, s'il y a lieu, ses observations par écrit ou verbalement dans un délai de vingt jours.

Si le désaccord persiste, il est soumis à l'appréciation d'une commission consultative siégeant au chef-lieu de chaque département et comprenant les membres suivants, qui seront soumis aux obligations du secret professionnel prévues par l'article 23, paragraphe 3, de la loi du 15 juillet 1914 :

« Le président du tribunal civil du chef-lieu ou, en cas d'empêchement, un membre du même tribunal par lui désigné, président.

« Un avocat désigné par les bâtonniers des barreaux du département ou, à défaut de barreau constitué, un avoué désigné par les présidents des chambres de discipline du département.

« Un notaire désigné par les présidents des chambres de discipline.

« Un médecin désigné par les syndicats de médecins du département ou, à défaut, par le préfet.

« Au cas où le contribuable n'appartiendrait à aucune des professions visées ci-dessus, il aurait le droit de réclamer la présence, au sein de la commission, d'un représentant des syndicats ou des associations corporatives dont il fait partie et qui serait à la désignation de ces associations ou, à leur défaut, du préfet.

« Trois membres suppléants sont désignés dans les mêmes conditions.

« La commission comprend, en outre, un inspecteur des Contributions directes désigné par le directeur départemental et remplissant les fonctions de secrétaire-rapporteur, avec voix délibérative.

« Plusieurs commissions peuvent, par arrêté du ministre des Finances, être instituées dans un même département.

« Dans ce cas, l'une des commissions est présidée par le président du tribunal civil du chef-lieu, qui désigne, parmi les membres de ce tribunal, les présidents des autres commissions.

« La commission délibère valablement, à condition qu'il y ait au moins trois membres présents, y compris le président et le secrétaire-rapporteur. En cas de partage, la voix du président est prépondérante.

« La commission se réunit, à la demande du directeur des Contributions

directes, sur la convocation de son président. Convoqués dix jours au moins avant la réunion, les contribuables intéressés sont invités à se faire entendre ou à faire parvenir leurs observations écrites

« Après examen des motifs invoqués par l'Administration et par le contribuable, la commission formule par écrit un avis indiquant le chiffre du bénéfice professionnel qui lui paraît pouvoir être attribué au contribuable.

« L'avis de la commission est notifié au contribuable par l'Administration, qui l'avise en même temps du chiffre d'après lequel elle se propose de le taxer. Si ce chiffre est conforme à l'évaluation de la commission, le contribuable ne peut obtenir de réduction par voie de réclamation devant la juridiction contentieuse qu'en apportant la preuve du chiffre exact de ses bénéfices. Dans le cas contraire, la charge de la preuve devant la juridiction contentieuse incombe à l'Administration, en tant que le revenu pris pour base de l'impôt excède le chiffre indiqué par la commission. »

Le présent article est applicable au contrôle des déclarations souscrites à partir du 1^{er} janvier 1926

ART. 13. — L'article 17 de la loi du 15 juillet 1914, modifié par l'article 5 de la loi du 30 décembre 1916, est complété comme suit :

« Lorsque le contrôleur aura réuni des éléments précis permettant d'établir que les dépenses d'un contribuable sont notoirement supérieures au revenu qu'il a déclaré, il devra les soumettre au contribuable et celui-ci sera tenu de justifier la différence

« Faute de fournir les justifications nécessaires dans un délai de vingt jours à partir de la réception de l'avis par lequel elles lui sont demandées, le contribuable est taxé d'office dans les conditions prévues par l'article 19. »

ART. 14. — L'article 32 de la loi du 31 juillet 1917 est modifié comme suit :

« L'impôt est établi au lieu de l'exercice de la profession ou, le cas échéant, du principal établissement. »

ART. 15. — Amnistie est accordée à tout contribuable qui, en matière de contributions directes, aurait fait, en infraction des lois fiscales antérieures, une déclaration insuffisante, qui aurait retardé ou omis sa déclaration, pourvu que, dans les trois mois qui suivront la promulgation de la présente loi :

1^o Il fasse toutes déclarations rectificatives ;

2^o Il s'engage à payer à des dates fixes, échelonnées par trimestre jusqu'à la fin de 1927, le principal des taxes dues, sans que le rappel puisse s'étendre au delà des cinq dernières années.

ART. 17. — Les actions, obligations et autres titres émis par les entreprises et collectivités, ainsi que les fonds d'Etat, peuvent être établis sous la forme à ordre.

Toutefois les titres qui doivent revêtir obligatoirement la forme nominative, pour une cause quelconque, sont exclus du bénéfice des présentes dispositions.

ART. 18. — Les titres à ordre sont immatriculés au nom d'une personne déterminée.

L'en lossement au porteur est interdit. L'immatriculation s'effectue en

portant sur un registre spécial, tenu par les sociétés, compagnies et entreprises émettrices, ainsi que sur les titres eux-mêmes, les nom, prénoms, profession et domicile du titulaire et, s'il s'agit d'une personne morale, sa dénomination et son siège.

ART. 19. — Les titres à ordre sont transmissibles par voie d'endossement inscrit sur les titres eux-mêmes.

L'endossement doit être daté et signé par l'endosseur et indiquer les nom, prénoms et domicile de l'endossataire ou s'il s'agit d'une maison de commerce ou d'une société, sa dénomination ou raison sociale et son siège.

ART. 20. — Toute mutation dans la propriété d'un titre à ordre par suite de décès devra être notifiée par le nouveau propriétaire à l'établissement émetteur.

Dans ce cas, il est justifié du droit à la propriété du titre par la présentation d'un certificat de propriété.

Mention de la mutation opérée est portée à la fois sur le registre et sur le titre, après qu'il aura été justifié, dans les conditions prévues au paragraphe premier de l'article 15 de la loi du 25 février 1901 et sous les sanctions édictées au paragraphe 7 du même article, du paiement des droits de mutation par décès.

ART. 21. — L'endossement n'opère transfert de la propriété du titre à l'égard des tiers, et notamment du Trésor public, que s'il a fait l'objet d'une inscription sur le registre spécial tenu par les sociétés, compagnies ou entreprises intéressées.

Copie textuelle de la mention d'endossement sera signifiée par lettre recommandée avec accusé de réception au siège de l'établissement émetteur.

Les formalité d'endos et de signification ne seront exigées qu'en cas de livraison effective des titres de l'acquéreur.

ART. 22. — Les ventes de titres à ordre ne donnent pas lieu à perception du droit de 0 fr. 90 0/0.

La mise au nominatif des titres à ordre ou réciproquement ne donne lieu à la perception d'aucun droit.

La conversion des titres à ordre en titres au porteur est passible des droits prévus au deuxième alinéa de l'article 49 de la loi du 25 juin 1920.

La taxe annuelle de transmission est réduite de moitié pour les titres à ordre.

ART. 23. — Toutes les modalités et conditions d'application des articles 17 à 22 ci-dessus et notamment la forme du certificat de propriété prévu à l'article 20 seront déterminées par un règlement d'administration publique.

ART. 24. — Le paiement des intérêts, dividendes, revenus et tous autres produits de valeurs mobilières françaises au porteur ou de valeurs étrangères non déposées entre les mains d'une des personnes ou sociétés visées au troisième alinéa du présent article, ne peut être effectué que sur la production d'un carnet individuel, dont la forme et les conditions de délivrance seront déterminées par le règlement d'administration publique prévu à l'article 28.

Lors de l'encaissement des intérêts, dividendes, revenus et tous autres

produits, l'établissement payeur est tenu d'inscrire sur le carnet le montant des coupons payés et la date du paiement.

Toute personne ayant des titres français au porteur ou des titres étrangers en dépôt soit dans une société ou compagnie, soit chez un agent de change, banquier, changeur, escompteur, est tenue de présenter son carnet individuel de coupons avant le 1^{er} mars de chaque année au dépositaire, lequel doit y porter le montant total des coupons qu'il a encaissés au cours de l'année précédente pour le compte du déposant. Faute par l'intéressé de s'être conformé en temps utile à cette obligation, le dépositaire des titres doit adresser, dans le courant du mois de mars de chaque année, au directeur des Contributions directes du département de sa résidence, le montant total des coupons encaissés pour le compte du déposant au cours de l'année précédente; il sera donné récépissé de cette déclaration.

ART. 25. — Les carnets sont conservés par leurs titulaires ou leurs ayants droit pendant cinq ans au moins, à compter de l'année au cours de laquelle les dernières inscriptions auront été effectuées.

Ils doivent être présentés à toute demande des agents de l'administration des Finances ayant au moins le grade de contrôleur, de receveur ou d'inspecteur.

Le refus de communiquer les carnets, ainsi que leur destruction volontaire avant les délais fixés par le présent article, seront constatés par un procès-verbal et soumis aux sanctions édictées par l'article 5 de la loi du 17 avril 1906. En outre, les revenus des valeurs mobilières des contribuables seront évalués d'office pour l'établissement de l'impôt général afférent aux revenus des années pour lesquelles le carnet n'aura pas été représenté.

ART. 26. — Les intérêts des bons de la Défense nationale à échéance d'un an au plus et les intérêts de la rente 4 0/0 1925 pourront être encaissés sans production du carnet visé à l'article 24

Sont dispensées du carnet, à la condition de produire, lors de l'encaissement des coupons, un affidavit établi dans la forme prévue par l'article 44 du règlement d'administration publique du 21 juin 1914, rendu pour exécution de la loi du 29 mars 1914, et de justifier de leur identité, les personnes qui ne sont pas de nationalité française et qui sont domiciliées à l'étranger et y résident.

ART. 27. — Le porteur et l'établissement payeur qui auront contrevenu aux dispositions contenues dans l'article 24 seront respectivement punis d'une amende égale, pour chacun d'eux, au montant des coupons présentés à l'encaissement, sans préjudice, le cas échéant, des peines frappant la complicité.

Les contraventions seront constatées par un procès-verbal; le recouvrement des amendes sera suivi et les instances jugées comme en matière d'enregistrement.

Toute personne qui aura fait ou tenté de faire un usage frauduleux du carnet de coupons en se faisant délivrer un carnet de coupons sous un nom supposé ou plusieurs carnets établis à son nom sous des numéros différents, ou qui aura altéré les indications de nom, de numéro, de dates ou de sommes figurant sur le carnet, ou qui aura fait inscrire sur son carnet des coupons appartenant à un tiers dans le but de permettre à ce tiers une

dissimulation frauduleuse de revenus ou par tout autre moyen ou manœuvre, sera punie d'un emprisonnement de trois mois à un an.

La même peine sera appliquée en cas d'usage frauduleux ou de tentatives d'usage frauduleux d'un affidavit.

Les auteurs ou complices du délit ci-dessus spécifié seront, en outre, solidairement passibles d'une amende égale au quintuple de l'impôt fraudé, sans que cette amende puisse être inférieure à 10,000 francs.

ART. 28. — Un règlement d'administration publique, qui sera publié dans un délai de six mois à partir de la promulgation de la présente loi, fixera les mesures d'exécution nécessaires pour l'application des dispositions des articles 24 à 27.

ART. 29. — Il est institué, pour l'année 1926, une taxe civique dont le montant est fixé :

A 40 francs pour les personnes affranchies de l'impôt général sur le revenu ou celles dont le revenu imposable est inférieur à 7,000 francs ;

A 60 francs pour les personnes dont le revenu imposable est compris entre 7.100 et 10.000 francs ;

A 0.80 0/0 du revenu imposable pour les personnes dont le revenu imposable est compris entre 10.100 et 20.000 francs ;

A 1 0/0 du revenu imposable pour les personnes dont le revenu imposable est compris entre 20.100 et 50.000 francs ;

A 1.10 0/0 du revenu imposable pour les personnes dont le revenu imposable est compris entre 50.100 et 100.000 francs ;

A 1.20 0/0 du revenu imposable pour les personnes dont le revenu imposable est compris entre 100.100 et 200.000 francs ;

A 1.50 0/0 du revenu imposable pour les personnes dont le revenu imposable est compris entre 200.100 et 500.000 francs ;

A 2 0/0 du revenu imposable pour les personnes dont le revenu imposable est supérieur à 500.000 francs.

« Les taux prévus au paragraphe 1^{er} sont réduits sur demande du contribuable et par voie de dégrèvement d'office :

« De 25 0/0 si le contribuable a trois enfants à sa charge ;

« De 50 0/0 s'il a au moins cinq enfants à sa charge. »

Pour l'application de la taxe, le revenu imposable s'entend du revenu retenu pour le calcul de l'impôt général après défalcation des déductions pour situation et charges de famille. En outre, le revenu dont il est fait état est celui qui a servi de base à l'impôt général dû au titre de l'exercice 1925.

La taxe civique est due au 1^{er} janvier 1926 par toutes les personnes désignées à l'article 12 de la loi du 21 avril 1832, à l'exception :

1^o Des vieillards infirmes et incurables, assistés de la loi de 1905 ;

2^o Des personnes inscrites sur les listes d'assistance médicale gratuite ;

3^o Des mutilés du travail et des mutilés de guerre titulaires de pensions d'invalidité de 50 0/0 et au-dessus non assujettis à l'impôt général sur le revenu ;

4^o Des personnes bénéficiant de la loi du 14 juillet 1913 relative à l'assistance aux familles nombreuses.

Elle est établie dans la commune du domicile des assujettis.

Les états-matrices sont dressés par le contrôleur des Contributions directes.

Les rôles sont établis et recouvrés, les réclamations présentées, instruites et jugées comme en matière de contributions directes.

Les dispositions contenues dans les articles 21, 22 et 23 de la loi du 21 avril 1832 sont applicables à la taxe civique.

A toute personne assujettie ou non à la présente taxe qui apportera volontairement au Trésor une contribution de 20 francs, soit en France, soit dans les colonies et pays de protectorat, il sera remis une carte d'honneur, dite « carte de devoir civique ».

ART. 32. — Les pouvoirs appartenant aux agents de l'Enregistrement, par application de la législation en vigueur, à l'égard des sociétés par actions, peuvent être exercés à l'égard de toutes personnes ou de tous établissements exerçant le commerce de banque, en vue du contrôle du paiement des impôts dus tant par ces derniers que par des tiers.

ART. 33. — Les obligations imposées aux sociétés ou compagnies, agents de change, changeurs, banquiers, escompteurs, officiers publics ou ministériels ou agents d'affaires, par les troisième et quatrième paragraphes de l'article 15 de la loi du 25 février 1901 sont étendues aux administrations publiques.

II. — LOI DU 29 AVRIL 1926

(J. O., 30 avril 1926)

ARTICLE 6. — L'article 7 de la loi du 4 avril 1926 est remplacé par les dispositions suivantes :

« L'article 6 de la loi du 15 juillet 1914 est complété comme suit :

« Sont également considérées comme ayant en France une résidence habituelle les personnes qui, sans y disposer d'une habitation dans les conditions définies à l'alinéa précédent, ont néanmoins en France le lieu de leur séjour principal.

« En garantie du paiement des impôts dont elle peut être redevable, toute personne locataire d'un bureau meublé est tenue de verser au Trésor, à la fin de chaque mois, sous la responsabilité du loueur du bureau et par son entremise, une somme égale à 25 0/0 du prix de location.

« Un décret fixera les conditions dans lesquelles les sommes consignées en exécution du présent article seront acquises au Trésor en paiement des impôts dus par le locataire, ou à lui remboursées, s'il justifie être en règle au point de vue fiscal, et, d'une manière générale, les conditions d'application du présent article. »

ART. 8. — Il sera procédé, par décret rendu sur l'avis d'une commission comprenant au moins trois députés et deux sénateurs, à la codification de tous les textes législatifs et réglementaires concernant les formalités à observer et la procédure à suivre au sujet de l'assiette, du recouvrement et du contentieux des impôts sur les revenus.

Ce décret devra être publié au *Journal Officiel* dans le délai de six mois à dater de la promulgation de la présente loi et soumis à la ratification des Chambres dans le délai d'un mois si elles sont rassemblées ou, dans le cas contraire, dans la première quinzaine de leur plus prochaine réunion.

BIBLIOGRAPHIE

I. — OUVRAGES GÉNÉRAUX

- AILLIX. — *Traité élémentaire de Science des Finances et de Législation financière française*, 4^e éd., Paris, Rousseau, 1921.
- GIRAULT. — *Manuel de Législation financière*, t. II. Les ressources publiques. L'impôt, Paris, Tenin, 1925.
- HAURIOU. — *Précis de Droit administratif et de Droit public*, 10^e éd., Paris, 1921.
- JÈZE. — *Cours élémentaire de Science des Finances et de Législation financière française*, 5^e éd., Paris, Giard, 1911.
- Id. — *Cours de Droit public. Licence (2^e semestre 1920-1921)*, Paris, Giard et Brière, 1921.
- LEROY-BEAULIEU. — *Traité de la Science des Finances*, 7^e éd., Paris, 1906.
- MYRBACH RHEINFELD (VON). — *Précis de Droit financier*, trad. Bouché-Leclercq, Paris, Giard, 1910.
- NITTI. — *Principes de la Science des Finances*, trad. J. Chamard, Paris, Giard, 1904.
- SELIGMAN. — *Essais sur l'Impôt*, trad. Louis Suret, Paris, Giard, 1914 (2 vol.).
- Id. — *L'Impôt sur le revenu*, trad. William Oualid, Paris, Giard, 1913.
- STOURM. — *Systèmes généraux d'impôts*, 3^e éd., Paris, 1912.
- WAGNER. — *Traité de la Science des Finances* : t. II. *Théorie des Taxes et des Impôts*, trad. J. Ronjat, Paris, Giard, 1909 ; t. V, *Histoire de l'Impôt de 1815 à 1910*, trad. Couzinet, Paris, Giard 1913.

II. — RECUEILS

- BÉQUET. — *Répertoire du Droit administratif*. Cadastre, t. III, pp. 558 et suiv. et t. IV, pp. 1 à 31 (1885). Impôt direct, t. XVII, pp. 499 et suiv. (1900), et t. XVIII, pp. 1 à 243 (1901).
- DALLOZ. — *Répertoire pratique de Législation*, t. XI. Taxes et Impôts directs. Paris, 1925.
- LEMERCIER DE JAUVILLE. — *Répertoire général des Contributions directes*, 2^e éd., Rennes. Oberthur, 1885.
- PRIEUR et CHAVENEAT. — *Code de l'Impôt foncier*, Paris, Marcel Rivière, 1924.
- Id. — *Code des Impôts sur les revenus*, 2^e éd., Paris, Marcel Rivière, 1924.

III. — OUVRAGES SPÉCIAUX

A) TRAITANT EXCLUSIVEMENT OU PRINCIPALEMENT DU SUJET

- ARNOUX. — *Notes sur le Cadastre en France et sur l'Impôt foncier et le Cadastre à l'étranger* (extrait du *Dictionnaire des Finances*), Paris, Imprimerie Nationale, 1891.
- GERVAISE. — *Traité de l'Administration des Contributions directes*, Paris, Videcoq, 1847.
- IMBERT. — *Le contrôle de la déclaration relative à l'Impôt général sur le Revenu*, Lyon, Imprimerie Jean Deprelle, 1924.
- LESCŒUR. — *Pourquoi et comment on fraude le fisc*, Paris, Blond, 1909.
- NALOT. — *La Comptabilité et les Lois fiscales nouvelles*, Paris, Imprimerie Nationale, 1920.
- SAUVAGE. — *Les Impôts sur les Revenus et les moyens de contrôle du fisc*, Paris, Tenin, 1918.
- Le nouveau Cadastre*, par un fonctionnaire de l'administration des Contributions directes et du Cadastre, Paris, Paul Dupont, 1903.

B) TRAITANT ACCESSOIREMENT DU SUJET

- ALLIX et LECERCLÉ. — *L'Impôt sur le Revenu*, 2 vol., Paris, Rousseau, 1926.
- BATARDON. — *L'Inventaire et le Bilan, étude juridique et comptable*, Paris, 1923.
- BAYART. — *Les effets de l'inflation sur le bilan au point de vue fiscal*, Lille, 1924.
- BESSON (EMMANUEL). — *Traité pratique des Impôts cédulaires et de l'Impôt général sur le Revenu*, 3^e éd., Paris, Dalloz, 1923.
- BOCQUET (LUCIEN). — *L'Impôt sur le Revenu cédulaire et général*, 1^{re} éd., Paris, Tenin, 1918, et 3^e éd., Paris, Tenin, 1926.
- BODIN (PIERRE). — *Les nouveaux Impôts ont-ils fait faillite?* Paris, Plon-Nourrit, 1922.
- BOKANOWSKI et LASKINE. — *Commentaire pratique de la nouvelle Loi de finances du 13 juillet 1925*, Paris, Jurisclasseurs, 1925.
- CAILLAUX. — *L'Impôt sur le Revenu*, Paris, Berger-Levrault, 1910.
- CHAVENEAU. — *Les Bilans*, 2^e éd., Paris, Rousseau, 1922.
- DELAVELLE. — *La Comptabilité en francs-or*, Paris, Nouvelle Librairie Nationale, 1922.
- DUBLINEAU. — *Traité théorique et pratique de l'Enregistrement*, Toulouse, Edouard Privat, 1921.
- FAIVRE (ERNEST). — *Notice sur les Contributions directes et le Cadastre*, 4^e éd., revue par Paul Faivre, Paris, Paul Dupont, 1903, pp. 73 à 99, 375 à 385 et 402 à 461.
- GERMAIN-MARTIN. — *Cours de Doctorat professés en 1922-1923 et 1923-1924*.
- Id. — *Les Finances publiques de la France et la Fortune privée (1914 à 1925)*, Paris, Payot, 1925, pp. 50 à 82 et pp. 225 à 290.
- GRIJOLET et VERGÉ. — *Traité des Contributions directes*, extrait du *Code des Lois politiques et administratives* annotées, collection Dalloz, Paris, 1901-1905.
- JEANNIN. — *La vie financière des Sociétés d'après l'étude des statuts et des bilans*, préface de M. Germain-Martin, 2^e éd., Paris, Delagrave, 1925.
- MAGUÉRO et TASSAIN. — *Répertoire fiscal du Commerce et de l'Industrie*, Paris 1923.

- MARION. — *L'Impôt sur le Revenu au XVIII^e siècle, principalement en Guyenne*, Toulouse, 1901.
- ROSIER (CAMILLE). — *Traité théorique et pratique de Législation fiscale*, 2 vol., Paris, Pichon, 1926.
- TARDIEU. — *Traité théorique et pratique des Patentes*, extrait du *Répertoire alphabétique du Droit français*, Paris, Sirey, 1902.
- VALÉRY DE MORIÈS. — *Misère et splendeur des Finances allemandes*, Paris, Société d'édition « Les Belles-Lettres », 1925.
- WAHL. — *Traité du régime fiscal des Sociétés et des Valeurs mobilières*, t. II, 1909.

IV. — THÈSES

- ARMILHON. — *Les répercussions civiles des innovations fiscales*, Paris, 1923.
- BANÈS. — *Les Amortissements industriels, les Réserves et le Report à nouveau au point de vue fiscal*, Paris, 1925.
- BAUDOT. — *Les conséquences économiques et financières de la suppression des Titres au porteur*, Lyon, 1921.
- BORIE. — *Le Forfait dans les Impôts sur les Revenus*, Paris, 1923.
- COUDERC. — *L'évasion fiscale des Valeurs mobilières devant l'Impôt général sur le Revenu*, Bordeaux, 1923.
- HAPPE. — *La Saisine héréditaire et les projets de lois actuels relatifs à la suppression, dans le but d'enrayer les fraudes fiscales par dépôt des valeurs à l'étranger*, Paris, 1921.
- HAUSER. — *Les Valeurs mobilières et l'Évasion fiscale*, Paris, 1926.
- LEGERCLÉ (MARCEL). — *L'Impôt cédulaire sur les bénéfices industriels et commerciaux*, Paris, 1922.
- MICHEL. — *Le Régime fiscal de l'Allemagne contemporaine*, Lyon, 1923.
- MILHAU. — *De la déclaration du contribuable en matière d'Impôt général sur le Revenu et d'Impôts cédulaires*, Paris, 1923.
- NEURISSE. — *Finances allemandes (Règlement général et procédure, Loi du 13 décembre 1919)*, Paris, 1923.
- PERSÉGOL. — *L'Impôt sur les bénéfices agricoles*, Paris, 1919.
- RIOCHE. — *De l'Administration des Vingtièmes sous l'Ancien régime*, Paris, 1904.
- SERRES. — *Du droit de communication accordé à l'Administration de l'Enregistrement en matière de Sociétés*, Paris, 1912.
- SINDOU. — *Le Compte courant et les Impôts sur les Revenus*, Paris, 1925.

V. — ARTICLES DE REVUE

- ALLIX. — « La Réorganisation des Services financiers », *Revue Politique et Parlementaire*, novembre 1920.
- ID. — « L'Inquisition fiscale », même revue, juillet 1922.
- ID. — « Le projet de budget de 1923 devant le Sénat », même revue, avril 1923.
- DAUZAT. — Les conditions d'application de l'Impôt sur le Revenu en France, *Revue Politique et Parlementaire*, 1920, t. 104.
- GIDE. — « La Psychologie et l'Impôt sur le Revenu », *Revue d'Economie politique*, 1889.
- JÉZÉ. — « Chronique financière française : l'imposition des titres au porteur », *Revue de Science et de Législation financière*, 1923, n° 1.

- JÉZE. — « L'évasion fiscale en Angleterre en ce qui concerne l'income-tax et le super-tax », même revue, 1925, n° 1, p. 25.
- JULIA. — « Contre l'inquisition fiscale », *Rev. Pal. et Parl.*, juillet 1922.
- JUST HARISTOY. — « La perception de l'impôt sur le revenu « à la source » dans le Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande et dans les Etats-Unis de l'Amérique du Nord », *Rev. Sc. et Lég. fin.*, 1925, n°s 2 et 3.
- MAMELET. — « Nos impôts directs et l'après-guerre », *Rev. Pol. et Parl.*, juin 1919.
- ROSIER (CAMILLE). — « Le droit de communication en matière fiscale », *Recueil des Questions fiscales*, 1925, p. 127.

VI. — DOCUMENTS OFFICIELS

- BOKANOWSKI. — Rapport général pour le budget de l'exercice 1923, *J. O.*, 1922. Doc. parl., Ch., douzième législature, annexe n° 4820.
- CHARLES DUMONT. — Rapport général pour le budget de l'exercice 1920, *J. O.*, 1920, Doc. parl., Ch., annexe n° 828.
- CHÉRON. — Rapport au Sénat sur le projet de loi portant création de nouvelles ressources fiscales, année 1926, Sess. ord., annexe n° 84.
- DUMESNIL. — Rapport à la Chambre sur le projet de loi instituant les impôts cédulaires, *J. O.*, 1917, Doc. parl., Ch., annexe n° 3044.
- VIOLETTE (MAURICE). — Rapport général pour le budget de l'exercice 1925, *J. O.*, 1925, Doc. parl., Ch., annexe n° 537.
- Notions élémentaires sur les Impôts directs*, Paris, Imprimerie Nationale, 1922.
- Recueil officiel des circulaires et instructions de la Direction générale des Contributions directes.*
- SOCIÉTÉ DES NATIONS. — *Double imposition et évasion fiscale. Rapport et résolutions présentés par les experts techniques du Comité financier de la S. D. N.*, Genève, 1925.

VII. — JOURNAUX ET PÉRIODIQUES

- Bulletin de la Société fiduciaire de contrôle et de revision.*
- Bulletin des Contributions directes et du Cadastre* (Imprimerie Paul Dupont).
- Bulletin de Statistique et de Législation comparée du Ministère des Finances.*
- Bulletin mensuel de l'Association des membres de l'Administration des Contributions directes.*
- Journal de l'Enregistrement et des Domaines.*
- Journal Officiel* (Débats et documents parlementaires).
- L'Economiste Européen.*
- L'Economiste Français.*
- Recueil des Questions fiscales* (collection des Jurisclasseurs.)
- Répertoire périodique de l'Enregistrement.*
- Résumé mensuel des travaux de la Société des nations.*
- Revue d'Economie politique.*
- Revue de l'Enregistrement, des Hypothèques, du Timbre et des Domaines.*
- Revue de Science et de Législation financière.*
- Revue des Impôts.*
- Revue fiscale des Régions libérées.*
- Revue Politique et Parlementaire.*

Tous les autres journaux utilisés ont été cités dans le texte ou en note.

INDEX ALPHABÉTIQUE

(Les numéros renvoient aux paragraphes et aux notes. Ceux qui renvoient aux notes sont précédés de la lettre n.)

- A**
Abonnement, 254, 258.
Administration des Contributions directes, 72 et s.
Administrations publiques, 221, 336, 342 et s., 504.
Affidavit, n. 191.
Allemagne, 20, 21, 58, 65, 319, 440, 523, n. 93, n. 150.
Alsace-Lorraine, 114.
Amendes, 308, 324, 567, 577 et s.
Amortissements, 19, 408.
Angleterre, 56, 274, 452, 548, n. 179, n. 180, n. 240.
Artisans et faconniers, 427.
Assurances (entreprises d'), 117 et s.
Autorité judiciaire, 273, 336, 347 et s.
Avantages en nature, 428.
Avoirs à l'étranger, 305, 477, 567, 576, 588.
- B**
Banques, 274, 355, 356, 358, 359, 464, 471, 474, 476, 596.
Belgique, 440, 547.
Bénéfice réel, 388, 389, 394, 416 et s.
Bons du Trésor, 22, 486, 587, n. 191.
Bordereau de coupons, 468, 469, 587.
Bourse (opérations de), 463, 475.
Bureaux d'impôts directs, 82, 585.
— spéciaux, 82, 585.
- C**
Cadastre, 43, 134 et s.
Capitalisation (entreprises de), 117 et s.
Capitaux mobiliers, 447 et s.
Carnet de coupons, 376 bis, 381, 456, 470 et s., 567, 577.
Carte de commerce, 233.
Cessation ou cession d'entreprise, 294, n. 98, n. 161.
Changement de domicile, 510.
Chemins de fer, 218, 225.
Chiffré d'affaires, 293, 295, 388, 390, 411.
Classificateurs, 103 et s., 142, 163, 171 et s., 270.
Commerçant, 353 et s.
Commissariats de police, 221, 492.
Commissionnaires, 396.
Commissions, 96 et s., 380, 393, 394, 439, 589.
Communication, 218, 219 et s., 273 et s., 342, 346, 348, 351 et s., 474, 535, 586 et s., 589, 596.
Comptabilité, 21, 23, 352, 385, 398 et s., 420, 436, 440, 505 et s., n. 158.
Comptabilité agricole, 420.
Comptes courants, 474.
Comptes d'ordre, 409.
Compte de profits et pertes, 292.
Consommations intérieures, 420, n. 167.
Constatacion administrative, 42, 43, 52, 267.

- Contestation, 44, 267.
 Contrat de mariage, 463.
 Contribution foncière, 130 et s.
 — des patentes, 214 et s.
 — personnelle-mobilière, 202 et s.
 Contributions indirectes, 224.
 Contrôle direct, 41, 361.
 — général, 39, 261, 268.
 — indirect, 41, 361.
 — particulier, 39, 40, 261, 268.
 — personnel, 34, 36 et s., 261, 263, 272, 487 et s.
 — réel, 34 et s., 261.
 Contrôleur, 85 et s.
 Courtier, 396.
 Créances, 473.
 Décès du contribuable, 288, 519, 557, n. 233.
 Décimes, 293, 566.
 Déclaration, 54 et s., 288 et s., 304 et s., 315, 589.
 Déclaration des tiers, 319 et s., 588.
 — contrôlée, 261, 264 et s., 274.
 — facultative primée, 277.
 Déductions, 371, 378, 478.
 Déficit agricole, 419.
 Délai de reprise, 518 et s.
 Dépenses ostensibles, 316, 388, 376 bis, 438, 482 et s.
 Dépenses professionnelles, 423, 425.
 Dépôts, 464, 474.
 Dettes chirographaires, 498.
 Devises, 408.
 Directeur, 80, 91, 527 et s.
 Documents de service, 337 et s., 504.
 Domicile, 493.
 Donation, 463.
 Dossier individuel, 502, 508 et s., 591.
 Douane, 225.
 Eclaircissements, 362, 365 et s.
 Egalité proportionnelle, 146, 211.
 Einkommensteuer prussien, 274.
 Eléments certains, 277.
 Emission, 338, n. 203.
 Emission des rôles, 522.
 Employeurs, 321, 421, 422.
 Endossement, 23, 457.
 Enfants recueillis, 491.
 Enregistrement, 193, 220, 230, 274, 345 et s., 592 et s., 596.
 Ententes internationales, 546 et s.
 Etats-Unis, 58, 452, n. 179.
 Evaluation administrative, 52, 274.
 Evasion fiscale, 477, 544.
 Evasion des capitaux, 544.
 Expertise cadastrale, 142 et s.
 Extraits d'actes translatifs, 193 et s.
 Famille (situation et charges de), 272, 371, 372, 378, 489, 491, 496, n. 201, n. 234.
 Fixité des évaluations, 145 et s., 186 et s.
 Fonds de commerce (opérations sur les), 397.
 Forfait, 115, 256, 282, 388, 391, 411 et s., 444, 587, 589.
 Fraude, 536, 556, 568 et s.
 Greffes, 222, 348, 463.
 Groupage des coupons, 540.
 Immeubles (opérations sur les), 397.
 Impositions distinctes, 311, 497.
 Imposition provisoire, 523.
 Impôts directs, 480.
 Impôt général sur le revenu, 41, 274, 288, 304 et s., 365, 368, 371, 376, 378, 381, 383, 419, 441 et s., 516, 519 et s., 535, 539, 542, 557, 560, 566, 576, 589.
 Impôt sur les bénéfices de l'exploitation agricole, 298 et s., 326, 414 et s.
 Impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, 115 et s., 291 et s., 327, 352, 385 et s., 561, 589.
 Impôt sur les bénéfices des professions non commerciales, 123 et s., 302, 314 et s., 327, 352, 376, 380, 430 et s., 563, 565, 589, n. 156.
 Impôt sur les traitements et salaires, 301, 321, 324, 333, 421 et s.

- Incapables, 289, 455.
 Income-tax, 274.
 Inflation, 21, 408.
 Information judiciaire, 347, 348.
 Inquisition, 275.
 Inspecteur, 81.
 Instances en justice, 336, 348.
 Intérêts de dettes, 479.
 Intermédiaires, 327, 396, n. 160.
 Investigations, 461, 464, 474 et s.
 Invitation à déclarer, 293, 296, 299, 302, 361.
 Italie, 55, 452, 453, n. 181.
Jurys d'équité, 127.
 Justifications, 362, 369 et s., 433, 436, 472, 484, 589.
 Locataires de bureau meublé, n. 120.
Maires, 86, 270.
 Majorations des droits, 293, 302, 308, 557 et s., 566, n. 156.
 Mandataire, 289, 363.
 Manœuvres frauduleuses, 570, 572.
 Marchands de biens, 352, 397.
 Mauvaise foi, 560 et s.
 Métayage, 299.
 Mise en cause, 296, 516.
 Monaco, 549 et s.
 Mutations foncières, 192 et s.
 Mutilés, 494, 501.
Nationalité, 492.
 Nominalisation, 453, 455.
 Notoriété publique, 268.
Objet de l'impôt, 262.
 Observations, 362, 383.
 Octrois, 224.
 Omissions, 519.
Paris (Ville de), 110 et s., 242 et s., 250.
 Pensions, 429.
 — alimentaires, 479.
 Pièces justificatives, 389, 404, n. 160.
 Postes (service des), 341.
 Précompte, 469, 543.
 Préfectures, 221, 228.
 Présomptions, 41, 466, 515.
 Présomption d'exactitude, 122, 125, 127, 265 et s., 274, 315, 431, 439, 524 et s.
 Preuve, 332 et s., 431, 516, 530.
 Propriétés foncières (revenu réel), 446.
 Publicité, 535, 542.
Recensement, 207, 217.
 Recherches, 218, 269, 503.
 Recherches (service des), 83, 505 et s., 585, 592, 593 et s.
 Réclamations, 526 et s.
 Recoupements, 339, 402.
 Rectification des déclarations, 313.
 Redevance des mines, 251 et s.
 Registre du commerce, 233.
 Renseignements, 506, 508.
 Rentes 4% 1925, n. 191.
 — viagères, 429.
 Répartiteurs, 96 et s., 202 et s., 270.
 Représentant, 363.
 Représentant de commerce, 228.
 Revenu net global, 441 et s.
 Revenus encaissés à l'étranger, 304.
 Revenus fonciers, 443, 446.
 Revisions des évaluations, 150 et s.
 Rôles, 29, 30, 204, 522.
Sanctions fiscales, 557 et s., 586.
 — pénales, 568 et s., 586 et s.
 Secret professionnel, 123, 339, 430, 533 et s.
 Sentences arbitrales, 348, 351.
 Serment, 58, 305 et s., 576, n. 239.
 Signes extérieurs, 284, 316, 376, 485, 588, 589.
 Sociétés civiles, 541.
 Société des Nations, 551 et s., 590.
 Souscription, 463.
 Spéculateurs, 20, 475, 591.
 Stocks, 19, 408.
 Stoppage à la source, 274.
 Succession, 23, 463, 465, 477, 519 et s., 539, n. 195.
 Sujet de l'impôt, 262.
 Suspension des poursuites, 531.

- Taxation administrative, 50 et s., 261, 264 et s., 412, 513 et s., 583.
Taxation d'office, 277, 339, 365, 368, 379, 381, 513 et s.
Taxes assimilées, 237 et s., 266.
— apprentissage, 248.
— biens de mainmorte, 239 et s.
— cereles, 246.
— chiens, 249.
— gardes-chasse, 247.
— locaux meublés, 243.
— prestations, 241.
— remplacement des droits d'octroi, 250.
— valeur en capital des immeubles, 242.
— voitures et chevaux, 245.
Taxe civique, 487.
— spéciale sur le chiffre d'affaires, 297.
Titre à ordre, 453, 455 et s., 461, 589.
Titre au porteur, 449, 450 et s., 467 et s., 543.
Titre nominatif, 448 et s., 453, 455, 461.
Tournée générale des mutations, 192, 195 et s., 241.
Valeur locative, 156, 163, 174, 210 et s.
Valeurs étrangères, 471, 540.
— mobilières, 447 et s., n. 163.
Vérification de comptabilité, 398 et s., 420, 505.
Vérification préparatoire, 336 et s.
Versements pour la retraite, 423 et s.
Vingtièmes, 74, 132 et s.
-

TABLE DES MATIÈRES

	PAGES
EXPLICATION DES PRINCIPALES ABRÉVIATIONS EMPLOYÉES.....	5
AVANT-PROPOS	7

TITRE PRÉLIMINAIRE

GÉNÉRALITÉS

SUR LE CONTROLE DES CONTRIBUTIONS DIRECTES

CHAPITRE PREMIER. — L'importance de la question du contrôle en matière d'impôts directs	11
I. — Le but du contrôle fiscal.....	12
II. — Les différents aspects du problème du contrôle fiscal	12
III. — L'importance du contrôle relativement aux divers types d'impôts directs.....	17
IV. — Influence des circonstances actuelles sur le contrôle en matière d'impôts directs.....	20
CHAPITRE II. — Eléments constitutifs et caractères du contrôle en matière de contributions directes	29
I. — Les éléments du contrôle fiscal.....	29
II. — Les caractères du contrôle appliqué aux impôts directs	33
CHAPITRE III. — Mise en œuvre du contrôle (méthodes et organes de contrôle)	40
I. — Méthodes de contrôle.....	41
II. — Organes de contrôle.....	48

TITRE PREMIER

LES ORGANES DU CONTROLE

CHAPITRE PREMIER. — L'administration des Contributions directes	56
<i>Section I.</i> — Historique	56
<i>Section II.</i> — Organisation actuelle.....	61

	PAGES
<i>Section III. — Le contrôleur des Contributions directes..</i>	65
I. — Étendue de la compétence du contrôleur.....	66
II. — Sa situation à l'égard de ses supérieurs.....	68
III. — Mode de rémunération.....	72
IV. — Importance de son rôle.....	72
CHAPITRE II. — Les commissions comprenant des représentants des contribuables.....	74
<i>Section I. — Commissions intervenant dans l'assiette des anciens impôts.....</i>	<i>75</i>
I. — Les répartiteurs.....	75
II. — Les classificateurs.....	79
III. — La commission des Contributions directes de la ville de Paris.....	83
<i>Section II. — Commissions intervenant dans le contrôle et l'assiette des impôts sur les revenus....</i>	<i>87</i>
§ 1 ^{er} . — Législation antérieure à 1926.....	88
I. — Bénéfices commerciaux (forfait).....	88
II. — Bénéfices commerciaux (entreprises étrangères d'assurance, de capitalisation ou d'épargne).....	90
§ 2. — Loi du 4 avril 1926.....	93
I. — Bénéfices commerciaux.....	93
II. — Bénéfices des professions non commerciales....	94
III. — Appréciation de ces dispositions nouvelles.....	96

TITRE II

LE CONTROLE DANS NOS ANCIENS IMPOTS DIRECTS

GÉNÉRALITÉS	101
CHAPITRE PREMIER. — Contribution foncière.....	102
<i>Section I. — Historique.....</i>	<i>103</i>
I. — Le vingtième des biens-fonds.....	103
II. — La contribution foncière à l'époque révolutionnaire	104
<i>Section II. — Le cadastre parcellaire.....</i>	<i>105</i>
I. — Confection du cadastre parcellaire.....	107
II. — Importance et caractère du cadastre au point de vue du contrôle fiscal.....	110
III. — Renouvellement et conservation du cadastre....	113
<i>Section III. — Les revisions périodiques des évaluations foncières</i>	<i>114</i>
I. — Propriétés bâties.....	115
II. — Propriétés non bâties.....	125
III. — Fixité des évaluations foncières.....	135

TABLE DES MATIÈRES

433

PAGES

<i>Section IV. — Les mutations foncières.....</i>	140
<i>Conclusion. — Comment se présente actuellement le contrôle en matière de contribution foncière.....</i>	146
CHAPITRE II. — Contribution personnelle-mobilière.....	148
I. — Communes rurales.....	150
II. — Villes recensées.....	151
CHAPITRE III. — Contribution des patentes.....	158
CHAPITRE IV. — Taxes assimilées.....	171
<i>Section I. — Taxes établies sans déclaration des redevables</i>	172
<i>Section II. — Taxes établies d'après la déclaration des redevables</i>	176
<i>Section III. — La redevance des mines.....</i>	180
CHAPITRE V. — Les caractères du contrôle dans nos anciens impôts directs.....	186
I. — Le contrôle des anciens impôts directs avant les réformes de 1914-1917.....	187
II. — Les répercussions de la législation nouvelle sur le contrôle des anciens impôts directs.....	196

TITRE III

LE CONTROLE DANS NOTRE SYSTÈME D'IMPOTS
SUR LE REVENU

INTRODUCTION. — I. — Historique.....	201
II. — Caractères généraux du système des nouveaux impôts.....	206
CHAPITRE PREMIER. — Obligations imposées aux contribuables et aux tiers. — La déclaration.....	210
<i>Section I. — La déclaration du contribuable.....</i>	210
I. — Textes législatifs qui exigent une déclaration du contribuable	212
II. — Effets de la déclaration du contribuable.....	227
<i>Section II. — La déclaration des tiers.....</i>	234
I. — Textes législatifs qui exigent une déclaration des tiers	235
II. — Effets de la déclaration des tiers.....	243
CHAPITRE II. — Organisation générale de la procédure du contrôle	245
<i>Section I. — Moyens de contrôle n'impliquant pas la mise en cause du contribuable.....</i>	246
I. — Utilisation des documents de service.....	247

II. — Renseignements recueillis auprès des administrations publiques. — Droit de communication..	250
III. — Communications de l'autorité judiciaire et consultation des documents produits en justice..	258
IV. — Recherches dans les documents détenus par d'autres contribuables.....	264
<i>Section II. — Moyens de contrôle nécessitant la mise en cause du contribuable.....</i>	<i>274</i>
I. — La demande d'éclaircissements.....	273
II. — La demande de justifications.....	277
III. — L'invitation à présenter des observations.....	283
CHAPITRE III. — Application du contrôle aux principaux cas particuliers que présente l'assiette des impôts cédulaires et de l'impôt général sur le revenu.....	285
<i>Section I. — Bénéfices industriels et commerciaux.....</i>	<i>286</i>
I. — Dispositions législatives.....	287
II. — Vérification de comptabilité.....	291
III. — Appréciation des divers systèmes adoptés successivement par le législateur.....	300
<i>Section II. — Bénéfices de l'exploitation agricole.....</i>	<i>301</i>
I. — Evaluation forfaitaire.....	302
II. — Contrôle des résultats réels de l'exploitation agricole	302
<i>Section III. — Traitements, salaires, pensions et rentes viagères</i>	<i>304</i>
I. — Traitements et salaires.....	304
II. — Pensions et rentes viagères.....	309
<i>Section IV. — Bénéfices des professions non commerciales.</i>	<i>310</i>
I. — Evolution de la législation de 1917 à 1926.....	311
II. — Organisation actuelle du contrôle.....	312
III. — La généralisation du livre de recettes et de dépenses	316
<i>Section V. — Revenu net global.....</i>	<i>317</i>
I. — Exceptions au caractère totalisateur de l'impôt général	318
II. — Contrôle des revenus des capitaux mobiliers..	321
§ 1 ^{er} . — Revenus des valeurs mobilières.....	321
§ 2. — Intérêts des créances, dépôts et comptes courants.	335
§ 3. — Profits résultant des opérations de Bourse faites à titre habituel.....	336
§ 4. — Les obstacles au fonctionnement d'un contrôle rigoureux des revenus des capitaux mobiliers..	337
III. — Les avoirs à l'étranger.....	338

IV. — Contrôle des déductions autorisées par l'article 10 de la loi du 15 juillet 1914.....	339
V. — Contrôle du revenu global par les dépenses ostensibles	341
<i>Section VI. — Situations personnelles ayant une influence sur l'assiette de l'impôt.....</i>	344
I. — L'état du contribuable.....	345
II. — Situation de certains parents du redevable.....	349
III. — Charges générales du patrimoine.....	350
IV. — Etablissement de la taxe civique.....	350
CHAPITRE IV. — Organisation pratique du contrôle. Les recherches et le dossier individuel.....	352
I. — Les recherches et les vérifications de comptabilité.....	353
II. — La centralisation des renseignements.....	355
III. — Le dossier individuel.....	356
CHAPITRE V. — Dispositions spéciales en vue d'assurer l'efficacité du contrôle. — Garanties accordées aux contribuables.....	359
<i>Section I. — La taxation d'office. — Le délai de reprise....</i>	359
I. — Taxation d'office.....	360
II. — Délai de reprise.....	363
<i>Section II. — Les garanties accordées aux contribuables..</i>	369
I. — Présomption d'exactitude de la déclaration....	370
II. — Le contentieux des contributions directes....	370
III. — Le secret professionnel.....	375
CHAPITRE VI. — Mesures contre les fraudes.....	377
<i>Section I. — Mesures préventives.....</i>	378
I. — Mesures diverses susceptibles de prévenir certaines fraudes.....	378
II. — Dispositions spéciales concernant les valeurs mobilières au porteur.....	380
III. — Législation fiscale internationale.....	381
<i>Section II. — Mesures répressives.....</i>	389
I. — Sanctions fiscales.....	390
II. — Sanctions pénales.....	396
III. — Amnisties fiscales.....	401
CONCLUSION	405
ANNEXES. — Dispositions législatives promulguées en avril 1926...	413
BIBLIOGRAPHIE	423
INDEX ALPHABÉTIQUE.....	427
TABLE DES MATIÈRES.....	431

NIORT. — IMP. TH. MARTIN
